



HAL
open science

La découverte d'un vase impérial d'époque Qianlong dans la succession de Monsieur X : marché de l'art et pratique notariale

Jules Baumert

► **To cite this version:**

Jules Baumert. La découverte d'un vase impérial d'époque Qianlong dans la succession de Monsieur X : marché de l'art et pratique notariale. Art et histoire de l'art. 2019. dumas-04498118

HAL Id: dumas-04498118

<https://dumas.ccsd.cnrs.fr/dumas-04498118>

Submitted on 11 Mar 2024

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



Distributed under a Creative Commons Attribution - NonCommercial - NoDerivatives 4.0 International License

ÉCOLE DU LOUVRE

Jules BAUMERT

La découverte d'un vase impérial d'époque Qianlong dans la succession de Monsieur X

Marché de l'art et pratique notariale

Mémoire de stage
(2^e année de 2^e cycle)
Discipline : Marché de l'art

présenté sous la direction
des Professeurs Jérôme FROMAGEAU et Patrick MICHEL

Membre du jury : Me Olivier MACRON

Septembre 2019

Le contenu de ce mémoire est publié sous la licence *Creative Commons*
CC BY NC ND



Remerciements

Au Professeur Jérôme Fromageau d'avoir accepté, une nouvelle fois, de diriger l'un
de mes travaux,
A Maître Olivier Macron, Notaire et mentor, de m'avoir permis de rédiger ce mémoire
tout en parfaissant ma formation notariale,
A Madame Caroline Lahalle, Notaire assistant (bientôt salarié!) au sein de l'Etude de
Maître Macron, pour son aide et ses précieuses relectures,
Au conjoint survivant pour son sens de l'anecdote, sa délicieuse manière de
raconter.

Avant-propos	5
Introduction	9
I. <u>Principe et gestion d'un dossier de succession imposable : la succession de Monsieur X, un dossier initialement classique</u>	12
A. Principes de la transmission par décès	12
1. <u>Décès du de cujus, le fait générateur de l'impôt</u>	<u>12</u>
<i>a - taxation des mutations par décès</i>	<i>12</i>
<i>b - fait générateur de l'impôt</i>	<i>12</i>
2. <u>Historique et évolution législative</u>	<u>13</u>
3. <u>Dévolution successorale</u>	<u>14</u>
<i>a - option légale</i>	<i>14</i>
<i>b - donation entre époux</i>	<i>14</i>
B. Obligation de souscription à la déclaration de succession	15
1. <u>Principe et étendue de l'obligation</u>	<u>15</u>
2. <u>Le successeur redevable des droits</u>	<u>16</u>
<i>a - successeurs concernés par le paiement de l'impôt</i>	<i>16</i>
<i>b - contrôle éventuel ultérieur</i>	<i>16</i>
3. <u>Délais de souscription de la déclaration</u>	<u>17</u>
C. Les meubles objet d'imposition : l'étendue du forfait mobilier	18
1. <u>Définition et application de l'article 2276 du Code Civil</u>	<u>18</u>
<i>a - propriété apparente</i>	<i>18</i>
<i>b - preuve contraire</i>	<i>18</i>
2. <u>Mode d'évaluation des meubles corporels : la question des meubles meublants</u>	<u>19</u>
<i>a - mode d'évaluation fiscale des meubles corporels</i>	<i>19</i>
<i>b - définition des meubles meublants</i>	<i>20</i>
3. <u>Le forfait mobilier, mode de calcul</u>	<u>21</u>
<i>a - principe du forfait et de sa double présomption</i>	<i>21</i>
<i>b - précautions à prendre sur l'application du forfait</i>	<i>22</i>
II. <u>Survenance d'un événement postérieur au décès : la vente aux enchères publiques, une tournure nouvelle dans la succession de Monsieur X</u>	24
A. La vente aux enchères publiques par Sotheby's	24
1. <u>Principes de la vente aux enchères publiques après décès : le cas d'une vente partielle par une maison de vente anglo-saxonne</u>	<u>24</u>
<i>a - l'activité de vente aux enchères publiques</i>	<i>24</i>

<i>b - expertise et déroulé de la vente</i>	25
2. <u>Adjudication et négociation d'un paiement à terme</u>	27
3. <u>Répartition du prix selon le barème fiscal et autres possibilités</u>	28
<i>a - répartition selon le barème fiscal</i>	28
<i>b - autres possibilités</i>	28
B. Modification substantielle de l'actif successoral : la nécessité d'une déclaration de succession complémentaire	29
1. <u>Déclarer les nouveaux éléments de l'actif successoral</u>	29
2. <u>Prix à retenir</u>	30
3. <u>Nouveau calcul des droits</u>	31
C. Pénalités fiscales : intérêts et majoration	32
1. <u>Intérêts de retard et majoration</u>	32
<i>a - caractère des pénalités fiscales</i>	32
<i>b - le redevable des pénalités</i>	33
2. <u>Remise gracieuse : deus ex machina</u>	34
<u>Conclusion</u>	35
<u>Bibliographie</u>	38

Avant-propos

Le 12 juin 2018, se vendait sous le marteau de Henry Howard-Sneyd, *chairman of Asian Art* chez Sotheby's pour l'Europe et le continent américain, un magnifique et important vase impérial d'époque Qianlong en porcelaine de la famille rose¹. L'objectif de cet avant-propos est de décrire, définir et restituer cette incroyable porcelaine qui relève d'une redécouverte historique. Il s'agit donc d'en faire le commentaire, et pour cause, ce mémoire de stage intervient dans le cadre du Master 2 Marché de l'Art de l'Ecole du Louvre, il semblait alors pertinent de débiter la rédaction du mémoire par un avant-propos relevant du domaine de l'histoire de l'art.

Le vase se compose de trois parties distinctes : la panse piriforme reposant sur un pied évasé et se prolongeant en un haut col étroit se terminant en un bulbe au bord droit, l'ensemble mesurant 28 centimètres.

L'ensemble du vase repose sur un pied émaillé rose finement décoré en *sgraffito* de plumettes d'un rose plus foncé et duquel se détachent des palmettes descendantes vert pâle délimitées d'un épais cerne bleu alternant avec des fleurettes jaunes.

La panse est peinte d'une scène continue de daims et de grues au milieu d'un paysage bucolique de rochers, pins et ruisseaux. Cette frise est encadrée au-dessus d'une série de motifs *ruyi* (如意) en dégradés de rouge-de-fer rehaussés d'or, et au-dessous d'une bande de motifs végétaux stylisés vivement émaillés de jaune et de rose violacé au dégradé subtil aux cernes bleu et vert.

La base du col est ceinte d'une série de palmes cette fois-ci montantes vert pâle délimitées par un cerne bleu et rehaussées en leur centre de perles rouge-de-fer. Celles-ci se détachent sur le même fond émaillé rose aux détails grattés et sur lequel ressortent deux registres de fleurs multicolores stylisées naissant d'une série de motifs *ruyi* en dégradé de rouge-de-fer et suspendant des petites perles colorées. Le haut du col se termine par un bulbe dont le décor est compris entre deux liserés doré et rouge-de-fer. Ce décor est rythmé de fleurettes jaunes se détachant aussi du fond émaillé rose et des lames vert pâle détaillées d'enroulements et cernées de bleues se terminent dans leur chute en tête de *ruyi*.

¹ Annexe 1

L'intérieur et le dessous du vase sont émaillés en turquoise, faisant ainsi ressortir les six caractères couleur rouge-de-fer s'inscrivant dans un carré - marque du sceau de l'Empereur Qianlong (乾隆) indiquant « *Qianlong nian zhi* ».

Ce qui saisit avant tout c'est la finesse du décor et l'extrême qualité des émaux. Il ne fait nul doute que le vase en étude sort des ateliers créés au coeur de la Cité Interdite pour la production impériale pour laquelle les plus hautes exigences de qualité en matière de céramique (matière, forme, technique, ornementation) sont satisfaites, marque de ces ateliers placés sous la protection de l'Empereur Qianlong. La technique utilisée est novatrice, il s'agit d'émaux peints pour lesquels la poudre d'émail est directement déposée à la surface du vase, chaque couleur donnant lieu à une cuisson. Cette technique se répand en Chine sous l'influence de l'Europe qui envoie des émissaires jésuites et artistes à la cour des Qing. Ces émaux peints présentent des couleurs, notamment le rose, et des motifs occidentaux dits *yangcai* (洋彩) bien distincts de l'iconographie et de la palette traditionnelle chinoise.

Au-delà de la supériorité de leur qualité, ce qui rend les émaux *yangcai* si uniques c'est la beauté des décors, leur réalisation vise à créer l'effet le plus luxueux possible. Sous le règne de Qianlong la perfection et la maîtrise des émaux deviennent telles que la porcelaine s'offre comme un nouveau support pour la peinture. Qianlong fait appel à ces ateliers de la Cité Interdite et aux artistes les plus reconnus pour créer des décors naturalistes dans le pur esprit lettré transposés sur porcelaine. Le décor du vase en étude semble à première vue purement imaginaire avec la peinture d'un paysage bucolique abondant de symboles auspicioseux. Pourtant, ce jardin est très certainement l'un des parcs impériaux savamment pensé et entretenu par les jardiniers de la cour des Qing (1644-1911) qui font montre d'un grand raffinement et excellent dans leur art. Le paysage peint serait alors une vision du parc impérial de la chasse Mulan avoisinant le palais de Jehol, résidence d'été au Nord-Est de Beijing de laquelle l'Empereur Qianlong poursuivait ses activités politiques tout en s'adonnant aux plaisirs de lettrés. L'un d'eux est la poésie, il écrit :

« Dans une retraite non très éloignée; d'où le voyage est aisé,
Où les orchidées et les piments doux se propagent et croissent, j'ouvre ses portes
blanches.
Ici en voyant les montagnes, je peux mieux endurer le jeûne d'une demi-journée,
Ou avoir la chance d'échapper à la chaleur de l'été pour m'y distraire furtivement
toute une journée.
Les grues y mènent leurs oisillons pour prendre soin de leur jeune plumage,
et les daims un fois la mue terminée se parent d'une nouvelle robe pommelée.
Alors pourquoi faudrait-il que le lieu de l'étude soit celui où seuls les livres brochés
sont ouverts ?
Vois, les trigrammes de la Mère Nature Fu sont partout ici ! »

Ainsi, la scène peinte s'apparente à une peinture de paysage. Elle représente, dans un paysage de roches et de pins noueux, neuf daims et cinq grues, le plus souvent par paire, semblant dialoguer et s'affairer entre eux. Cette peinture sollicite l'oeil et l'esprit, il convient de repérer les signes d'immortalité et de bonheur qui se cachent dans la scène. Le daim, prononcé *lu* (黓鹿), homophone d'un mot signifiant à la fois le bonheur et la prospérité, est souvent représenté comme étant la monture du dieu de la longévité. La grue, prononcée *he* (灰鶴), symbolisant la vieillesse du fait de son plumage blanc, est représentée comme la monture céleste des êtres immortels. Le pin vert symbolise la vie éternelle, le champignon *lingzhi* (灵芝) également, il pousserait sur les îles où demeurent les êtres immortels. La forme du *ruyi* que l'on retrouve dans la forme du vase mais aussi dans le décor dérive de la forme de ce champignon.

Au vu de la qualité de la facture du vase et de la réalisation du décor - les paysages idylliques animés de daims et de grues sont très rarement représentés sur les porcelaines *qing* - il ne fait aucun doute que ce chef-d'oeuvre est issu des ateliers impériaux qui ne produisaient que des pièces uniques ou en paire, mais jamais en grande quantité. D'ailleurs dans le *Qing gong ciqi dang'an quanji* (清宮瓷器檔案全集)², les vases *yangcai* de forme *ruyi* au décor de daims et de grues n'apparaissent

² inventaire complet des porcelaines de la cour des Qing

qu'à deux reprises. En 1765, deux vases similaires sont inventoriés et localisés dans le temple de Bouddha à l'intérieur de la Cité Interdite, et en 1769 une commande ayant coûté sept *liang* et six *qian* passée pour l'anniversaire de l'Empereur comporte une paire de vases identiques. Le paysage peint reprenant les codes du jardin impérial et abondant de symboles auspicioseux laisse à penser que le vase en étude serait en fait l'un de la paire offerte à l'Empereur pour son anniversaire. Le décor et les symboles prennent tout leur sens, souhaitant ainsi une longue vie à l'Empereur Qianlong.

Notons enfin qu'il existe à Paris un vase à la forme et au décor très semblables³, il fait partie de la collection Grandidier conservée au musée Guimet. Ce vase a donc permis un travail de comparaison montrant que cette typologie de vase, bien que rare, existait déjà dès avant la production du vase en étude en 1769 : le vase impérial serait donc l'aboutissement le plus ultime de cette série.

Le vase de la collection Grandidier a été acquis par Philippe Sichel, marchand parisien d'arts asiatiques à la fin du XIXe siècle, probablement à la même période que l'ascendant des propriétaires qui ont décidé de sa vente. En effet, le contexte économique et politique chinois est assez trouble dès le début de XIXe siècle, à la fin du règne de Qianlong en 1795, entraînant un long déclin de la dynastie des Qing. En 1839, les guerres de l'opium éclatent, entraînant en octobre 1860 le sac du Palais d'Eté, le siècle se terminant avec la fin de la révolte des Boxers en 1900 - autant de raisons et d'événements qui expliquent que ces objets d'art ont été ramenés en Europe et qu'ils se retrouvent aujourd'hui dans nos intérieurs.

³ Annexe 2

Introduction

Adjugé ! 14.200.000 euros, c'est le prix record qu'a atteint le vase *ruyi*, chef d'oeuvre impérial du règne de Qianlong. Cette porcelaine était jusqu'à sa vente dans la même famille depuis, sans doute, le dernier tiers du XIXe siècle ; c'est donc par un concours de circonstances successorales que les héritiers d'un certain Monsieur X recueillent le vase ayant appartenu à l'Empereur Qianlong et décident de le vendre. Le fruit de la vente du vase est ainsi venu augmenter le patrimoine successoral, il faut entendre par là l'ensemble des droits et biens appartenant au défunt à la date de son décès⁴. Ces éléments composant l'actif reviennent aux héritiers désignés aux termes d'un acte de notoriété signé pardevant notaire dans les semaines suivant le décès. La succession est donc le mécanisme juridique de transmission du patrimoine du *de cuius*.

Monsieur X l'avait lui-même reçu par suite d'un partage amiable avec ses cohéritiers, le vase appartenait originellement à un ascendant dont le décès entraîna la prise de ses biens. A l'étude de l'inventaire, il est intéressant de noter la prise d'autres objets d'art d'Extrême-Orient et pour lesquels les factures datées des années 1860 ont été précieusement conservées. Bien que l'on connaisse l'exacte provenance du vase et son destinataire, une question demeure : comment une pièce si prestigieuse se trouve-t-elle reléguée au rang des souvenirs de famille ? Les factures retrouvées dans les archives familiales laissent alors penser que le vase a pu être acquis en France à la fin du XIXe siècle à l'aube de la sinomanie lorsque les objets venus d'Asie suscitèrent l'engouement des collectionneurs.

Comment un vase comme celui-ci a-t-il pu passer inaperçu durant ces cent cinquante ans ?

D'abord la famille propriétaire du vase n'avait certainement pas connaissance de cette provenance prestigieuse, un commissaire-priseur avait d'ailleurs estimé dans les années 1990 avec d'autres objets chinois et japonais l'ensemble pour 3.000 francs. Le vase impérial a donc dû orner les intérieurs bourgeois et être rangé selon les modes, les goûts des propriétaires successifs et le décor de leurs intérieurs. L'histoire du goût montre également que la sinomanie du dernier tiers du XIXe siècle

⁴ La vente aux enchères publiques constituant alors une exception amplement détaillée en II-A

et qui s'étendit à la première décennie du XXe siècle s'est essoufflée. La mode n'était plus aux chinoiseries et elle n'allait pas y revenir de sitôt. Il a fallu attendre le siècle suivant, plus précisément dès les années 2007-2008, pour constater un regain d'intérêt pour les arts asiatiques, et surtout pour constater l'intérêt des Chinois pour les arts décoratifs de leur pays. Cette période coïncide avec le miracle économique chinois qui voit grandir le nombre de très grandes fortunes chinoises - en dix ans le nombre de milliardaires chinois a été multiplié par vingt-cinq - dont est issu l'acquéreur du vase ayant appartenu à l'Empereur Qianlong.

L'autre raison de cette redécouverte tardive est liée à la nature même du vase ; l'oeuvre d'art est de nature discrète parce que mobilière bien qu'elle constitue une valeur patrimoniale indéniable. En effet, aucun fichier centralisateur ne conserve et ne publie les droits pouvant exister sur les biens meubles, et les mutations à titre onéreux ou gratuit ne sont que très peu encadrées et contrôlées si ce n'est lors des ventes aux enchères publiques. Force est d'admettre qu'en restant cent cinquante ans dans la sphère privée et familiale le vase en étude allait resté inaperçu.

Cette nature discrète des biens meubles peut, bien des fois, créer la surprise dans le règlement d'une succession, c'est le cas du dossier ouvert par suite du décès de Monsieur X. Le règlement de la succession dont l'actif a été modifié de manière conséquente par suite de la vente aux enchères publiques du vase en étude nécessite de connaître les règles civiles et fiscales liées au règlement d'une succession et notamment à la nature mobilière d'un tel type de bien.

Alors, quelles sont ces règles qui régissent le droit des successions ? Comment le règlement de la succession de Monsieur X s'est-il organisé ? Surtout, comment la découverte du vase impérial a-t-il donné une nouvelle tournure à la gestion du dossier ? L'existence et *a fortiori* l'évaluation de ce vase justifie t-il une analyse puis un traitement spécifique ?

Plus généralement, quelle est l'incidence du marché de l'art sur la pratique notariale ?

Il convient de noter deux temps dans la gestion de ce dossier dont la vente aux enchères publiques organisée par Sotheby's est la charnière ; d'abord une succession classique *ab intestat* dont le Code Civil établit les règles de répartition du patrimoine entre héritiers et le Code Général des Impôts définit les redevables mais

surtout dans notre cas précis les bases légales d'évaluation des meubles ; ensuite le choix de vendre le vase aux enchères constituant la première des bases d'évaluation qui s'avère être largement supérieure à celle initialement préférée.

Le développement de ce mémoire reprend ces deux temps. Dans une première partie nous aborderons les principes d'un dossier de succession donnant lieu au paiement de droits de succession en montrant leur application dans le règlement de la succession de Monsieur X ; qu'est-ce qu'une transmission par décès? Quelles obligations entraîne t-elle ? Quelle base d'évaluation choisir pour les meubles composant l'actif successoral ?

La seconde partie s'intéresse au cas précis de la vente aux enchères par Sotheby's du vase, celle-ci étant un événement postérieur au décès, que cela implique t-il ? La modification consécutive de l'actif successoral entraîne t-il des pénalités ou de nouvelles obligations ?

Afin de répondre à la problématique générale mais aussi à ces questions plus précises, force est d'admettre la rencontre de quelques contraintes et difficultés. L'une d'entre elles, et non des moindres, a été de veiller, dans la rédaction de chaque ligne de ce mémoire, au secret professionnel inhérent à la fonction et prévu par les articles 3.4 et 20 du Règlement national des Notaires qui posent le principe du secret général et absolu. A ce titre, une copie du mémoire a été envoyée au préalable au conjoint survivant et aux héritiers de Monsieur X qui ont fait part de leurs observations et modifications à apporter.

A propos ou hors de propos, Sotheby's s'est exprimé en défaveur de la publication de ce mémoire et n'a pas souhaité participer au jury de soutenance. L'opérateur de ventes serait trop partie-prenante dans le dossier, et pour cause puisque c'est par leur entremise que le vase impérial a trouvé un acquéreur à ce prix. Pourtant, l'ambition de ce mémoire n'est autre que celui d'un mémoire de stage - autrement dit d'exposer les tenants et les aboutissants d'un cas pratique (et exceptionnel) suivi et en aucun cas de transiger sur les règles déontologiques.

Enfin, il convient d'avertir le lecteur qu'il ne s'agit pas d'une étude exhaustive des règles successorales, le format du mémoire de stage et de la soutenance ne le permettant pas.

I. **Principe et gestion d'un dossier de succession imposable : la succession de Monsieur X, un dossier initialement classique**

A. **Principes de la transmission par décès**

1. **Décès du *de cuius*, le fait générateur de l'impôt**

a - taxation des mutations par décès

L'article 677-1 du Code Général des Impôts énonce que « *sous réserve de dispositions particulières, sont passibles d'une imposition proportionnelle ou progressive, les transmissions, soit entre vifs, soit par décès, de propriété ou d'usufruit de biens meubles ou immeubles...* ».

Ce texte répartit les droits de mutation en deux grandes catégories : les mutations à titre onéreux et les mutations à titre gratuit, cette catégorie concernant notre dossier. Les mutations à titre onéreux interviennent toujours entre vifs, les mutations à titre gratuit ont lieu soit entre vifs (donation), soit par décès.

La transmission par décès d'un patrimoine donne lieu, en principe, à la perception d'un impôt appelé « droits de succession » également dénommé « droits de mutation par décès ». Cet impôt constitue un droit d'enregistrement fondé sur un système déclaratif amplement abordé ci-après. La déclaration de succession doit être souscrite par le successeur, sauf exception résultant de la faiblesse de l'actif (*article 800-1 du Code Général des Impôts*), même si aucun droit n'est exigible en raison d'une exonération ou d'abattements. Les droits de succession sont donc un impôt sur le capital. Il est cependant fortement personnalisé par des exonérations, abattement ou taux qui varient, d'abord en fonction de la situation personnelle du successeur, mais surtout selon le lien de parenté existant ou non entre le défunt et le successeur.

b - fait générateur de l'impôt

La succession s'ouvre par le décès d'une personne ou plus rarement de son absence (*article 720 du Code Civil*). Fiscalement, cette disparition constitue le fait

générateur des droits de succession. Dès lors, le tarif, l'assiette et les règles applicables à sa liquidation sont celles en vigueur au jour du décès.

Le décès se prouve par l'acte dressé sur les registres de l'état-civil conformément aux articles 78 et suivants du Code Civil ou, à défaut de cet acte, par les modes de preuve compatibles avec la procédure écrite prévue par l'article 46 du Code Civil. Afin de porter le décès à la connaissance de l'Administration, les mairies sont tenues de remettre tous les trois mois aux services fiscaux les relevés certifiés des actes de décès du trimestre précédent (*article 102 A du Livre des Procédures Fiscales*).

2. Historique et évolution législative

Déjà sous l'Ancien Régime les droits de succession existaient mais sous d'autres formes, ils se sont substitués aux droits de relief ou de rachat auxquels pouvait s'ajouter le droit de centième denier. En tant que tels ils résultent de la loi du 22 frimaire An VII dans le cadre général de la taxation des mutations.

Les principes de la loi de frimaire restèrent applicables sans modifications essentielles durant tout le XIXe siècle. Mais au XXe siècle, les droits de successions font l'objet de multiples réformes suivant les conjonctures économiques et politiques, tendant parfois vers une augmentation, parfois vers un allègement, de l'imposition.

La loi 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail de l'emploi et du pouvoir d'achat a profondément remanié le régime des droits de mutation par décès dans le sens d'un allègement non négligeable de l'imposition.

Désormais, le conjoint survivant est exonéré des droits de succession. Il en est de même du partenaire survivant d'un PACS, le régime fiscal des transmissions entre partenaires étant dans la généralité des cas aligné sur celui des transmissions entre époux.

De surcroît, les abattements au-delà desquels les droits sont dûs ont été majorés par cette loi de manière significative. Toutefois, l'article 5 de deuxième loi de finances rectificative pour 2012 est partiellement revenu sur cet allègement en réduisant de 159 325 euros à 100 000 euros l'abattement applicable en ligne directe et en rallongeant à quinze ans la durée de rappel fiscal.

3. Dévolution successorale

a - option légale

Chaque transmission après décès est conditionnée par la dévolution successorale - la présence d'un conjoint survivant, d'enfants, le nombre d'enfants ou de successeurs. Dans notre cas, Monsieur X laisse pour recueillir sa succession un conjoint survivant et leurs enfants, se retrouvant par conséquent soumis au régime de l'indivision. La quote-part de chacun dans l'indivision résulte des droits du conjoint prévus par l'article 757 et suivants du Code Civil ; il recueille à son choix l'usufruit⁵ des biens ou le quart en pleine propriété lorsque tous les enfants sont issus des deux époux.

b - donation entre époux

Une donation entre époux avait été régularisée augmentant ainsi la vocation du conjoint survivant, bien entendu cette vocation est limitée par la réserve des enfants appelée réserve héréditaire.

Cette donation a été rédigée avec le choix réservé au conjoint survivant entre trois options : la quotité disponible en pleine propriété, l'usufruit total ou le quart en pleine propriété et les trois quarts en usufruit, soit la quotité la plus importante permise par la loi offrant au conjoint survivant la meilleure protection. Cette dernière option a été choisie dans notre cas. Au vu de l'option choisie, les enfants de Monsieur X à son décès ont recueilli les trois quarts en nue-propriété, soit une quote-part chacun sur laquelle des droits de succession sont à payer car elle excède les 100 000 euros d'abattement légal prévu depuis la deuxième loi de finances rectificative de 2012.

⁵ Démembrement du droit de propriété permettant à son titulaire d'user d'un bien et d'en percevoir les fruits.

B. Obligation de souscription à la déclaration de succession

1. Principe et étendue de l'obligation

La liquidation et le paiement des droits de succession sont effectués par suite du dépôt à l'Administration d'une déclaration souscrite par les redevables, à laquelle il ne peut être suppléé par aucun équivalent. La déclaration est souscrite, en principe, sur un formulaire spécial fourni par l'Administration. Toutefois, les notaires ont été autorisés à substituer aux imprimés administratifs des documents reproduits informatiquement par le logiciel notaire⁶.

Sous réserve de la dérogation prévue à l'article 800-1 du CGI concernant les successions dont l'actif brut est faible, la souscription d'une déclaration est obligatoire quel que soit le montant de la succession, et même si aucun droit n'est dû. La déclaration de succession est donc une obligation déclarative portant sur l'ensemble des biens du *de cuius* transmis par le fait de son décès.

Il serait trop fastidieux, voire impossible, pour l'Administration de connaître parfaitement la consistance d'une hérédité par ses propres moyens pour être en mesure de procéder à sa taxation. Il lui faudrait également procéder à l'établissement de la dévolution, la liquidation du régime matrimonial, l'estimation des biens, et prendre en compte la situation familiale et personnelle des successeurs.

Ainsi, la déclaration des héritiers s'avère être la base fondamentale de la perception des droits de mutation par décès et le support unique de la liquidation à laquelle procède le comptable public chargé de la perception de ces droits.

A cet égard de nombreux arrêts de la Cour de cassation ont posé et justifié ce principe⁷.

En l'absence de dépôt de la déclaration de succession dans le délai imparti, le redevable s'expose à des pénalités fiscales ci-après détaillées et l'Administration peut procéder à une taxation d'office en application des dispositions des articles L66-4 et L67 du Livre des Procédures Fiscales.

⁶ Instruction de la Direction Générale des Impôts du 6 octobre 1993.
Il appartient aux concepteurs et utilisateurs du logiciel de s'assurer périodiquement de la conformité des formulaires tenant compte des modèles administratifs.

⁷ Cass. civ. 14 mars 1814 ; Cass. civ. 26 décembre 1894

2. Le successeur redevable des droits

a - successeurs concernés par le paiement de l'impôt

Les personnes tenues à la souscription de la déclaration de succession, et les cas d'exemption, sont posées par le Code Général des Impôts aux articles 800 et 1709. Pour déterminer à quelle personne incombe la souscription de la déclaration de succession, il convient donc de se référer aux dispositions désignant les débiteurs de l'impôt.

L'article 1709 du Code Général des Impôts dans sa rédaction issue de la loi de finances pour 2009 énonce : « *les droits des déclarations des mutations par décès sont payés par les héritiers, donataires ou légataires. Les cohéritiers, à l'exception de ceux exonérés de droits de mutation par décès, sont solidaires* ».

L'article 800 du même code précise pour sa part : « *Les héritiers, légataires ou donataires, leurs tuteurs ou curateurs, sont tenus de souscrire une déclaration détaillée* » des biens faisant l'objet de la mutation par décès.

Conformément à la règle de droit commun en matière de droits d'enregistrement, le paiement des droits est préalable à l'exécution de la formalité (*article 1701 du Code Général des Impôts*). Seul le paiement fractionné ou différé des droits dont une demande doit être soumise à l'Administration permet un dépôt distinct de l'enregistrement. Toutefois, dans le cas d'un paiement fractionné uniquement le dépôt de la déclaration doit être accompagné du versement d'un acompte représentant un septième du montant des droits⁸.

b - contrôle éventuel ultérieur

Ainsi, la déclaration de succession émane exclusivement des successeurs qui obligatoirement y souscrivent en énonçant librement et sous leur seule responsabilité, la consistance et la valeur des biens composant la succession devant être taxée. S'agissant d'une déclaration, des inexactitudes et des omissions peuvent survenir et entraîner ultérieurement un redressement accompagné de pénalités

⁸ BOI-ENR-DG-50-20-30-20171206 et renvoi à l'article 402 annexe III du CGI

fiscales. Notons que les inexactitudes en défaveur du redevable n'ouvrent pas le droit à une restitution et une rectification par l'Administration.

Une fois le paiement des droits acquittés comme résultant de la déclaration de succession, le comptable public doit effectuer l'enregistrement. Celui-ci accompli, des demandes de justifications, notamment concernant le passif, peuvent être exigées, leur absence entraînant une procédure de rectification contradictoire (*articles 20 et 21 du Livre des Procédures Fiscales*).

3. Délais de souscription de la déclaration

Les délais de droit commun impartis pour l'enregistrement des déclarations que les héritiers ont à souscrire est de six mois à compter du jour du décès, lorsque le *de cuius* est décédé en France métropolitaine - pour tous les autres cas le délai est d'une année (*article 641 du Code Général des Impôts*). Les délais prévus à l'article 641 du Code Général des Impôts sont conditionnés uniquement par le lieu du décès du *de cuius* peu importe la nationalité et le lieu de résidence de ses héritiers. Ce délai résulte de l'article 5 de la loi de finances rectificative pour 1968 (*Loi n°68-695 31 juillet 1968*) qui a réduit ce délai à six mois et s'appliquant pour toutes les successions ouvertes à compter du 20 juin 1968.

L'existence d'un délai de souscription de la déclaration et de paiement de l'impôt confère aux héritiers le bénéfice du terme. Autrement dit, jusqu'à l'échéance de ce délai, les héritiers ne sont pas redevables du Trésor qui ne peut exiger l'enregistrement de la déclaration ni le paiement des droits. Si toutefois une déclaration est souscrite avant cette échéance, elle ne demeure que provisoire et peut être complétée et rectifiée jusqu'à l'expiration du délai. Le comptable public peut constater une omission, une insuffisance d'évaluation, le délai n'étant pas échu aucune pénalité ne sauraient être exigibles. Somme toute, jusqu'au dernier jour les héritiers demeurent maîtres de leur déclaration et peuvent la modifier.

C. Les meubles objet d'imposition : l'étendue du forfait mobilier

1. Définition et application de l'article 2276 du Code Civil

a - propriété apparente

« *En fait de meubles, la possession vaut titre* », énonce le premier alinéa de l'article 2276 du Code Civil. Autrement dit, en matière de meubles corporels, la propriété apparente se confond avec la présomption permise par cet article. Contrairement aux biens immobiliers, aucun fichier centralisateur ne conserve et ne publie les droits pouvant exister sur les biens meubles, toutefois la police d'assurance souscrite, qui n'est pas un titre de propriété, pourrait permettre d'établir suffisamment la possession des meubles par l'assuré, qui dès lors, est présumé en être propriétaire.

Dans le cas d'une succession donc, en application de ce texte, sont présumés appartenir au défunt tous les meubles corporels et notamment les meubles meublants qui garnissent son appartement. Cette présomption de propriété permise par l'article 2216 du Code Civil se trouve renforcée lorsque la possession des meubles par le défunt est accompagnée par une assurance souscrite en son nom⁹. Aussi, et dans le cas de la succession de Monsieur X, qui était séparé de biens de son épouse, les meubles se trouvant dans un immeuble appartenant au défunt, quand bien même il constituerait la résidence principale du couple, sont réputés lui appartenir personnellement. Rappelons qu'en plus d'être séparé de biens Monsieur X avait reçu le vase impérial par succession, ce qui en fait doublement un bien personnel.

b - preuve contraire

Le deuxième alinéa du même article permet aussi de détruire la propriété apparente fondée sur le principe de la présomption ; « *Néanmoins, celui qui a perdu ou auquel il a été volé une chose peut la revendiquer pendant trois ans à compter du jour de la perte ou du vol, contre celui dans les mains duquel il la trouve ; sauf à celui-ci son recours contre celui duquel il la tient.* »

⁹ T. civ. Seine 30 avril 1947

Toutefois, l'Administration prescrit de n'admettre la preuve contraire qu'avec prudence.

2. Mode d'évaluation des meubles corporels : la question des meubles meublants

a - mode d'évaluation fiscale des meubles corporels

L'article 198 du décret du 09 décembre 1948, entré en vigueur le 1er janvier 1949, a édicté les règles d'évaluation des meubles corporels. Ces dispositions ont été atténuées par l'article 11 de la loi du 31 juillet 1949, auquel le secrétaire d'Etat aux Finances a accepté de donner une valeur interprétative.

Ce dernier texte, qui régit toutes les successions ouvertes depuis le 1er janvier 1949 a été codifié comme suit sous l'article 764 du Code Général des Impôts :

« I. Pour la liquidation des droits de mutation par décès, la valeur de la propriété des biens meubles est déterminée, sauf preuve contraire :

1° Par le prix exprimé dans les actes de vente, lorsque cette vente a lieu publiquement dans les deux années du décès ;

2° A défaut d'actes de vente, par l'estimation contenue dans les inventaires, s'il en est dressé dans les formes prescrites par l'article 789 du code civil, et dans les cinq années du décès, pour les meubles meublants, et par l'estimation contenue dans les inventaires et autres actes, s'il en est passé, dans le même délai, pour les autres biens meubles, sauf les dispositions du II ;

3° A défaut des bases d'évaluation établies aux 1° et 2°, par la déclaration détaillée et estimative des parties ; toutefois, pour les meubles meublants, et sans que l'administration ait à en justifier l'existence, la valeur imposable ne peut être inférieure à 5 % de l'ensemble des autres valeurs mobilières et immobilières de la succession, la preuve contraire étant aussi réservée.

II. En ce qui concerne les bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection, la valeur imposable ne peut, sous réserve de ce qui est dit au I, être inférieure à l'évaluation faite dans les contrats ou conventions d'assurances contre le vol ou contre l'incendie en cours au jour du décès et conclus par le défunt, son conjoint ou ses auteurs, moins de dix ans avant l'ouverture de la succession, sauf preuve contraire.

S'il existe plusieurs polices susceptibles d'être retenues, la valeur imposable est égale à la moyenne des évaluations figurant dans ces polices.

III. Les dispositions du présent article ne sont applicables ni aux créances, ni aux rentes, actions, obligations, effets publics et autres biens meubles dont la valeur et le mode d'évaluation sont déterminés par des dispositions spéciales. »

Retenons que le mode d'évaluation des meubles corporels établi par cet article diffère selon qu'il s'agit de meubles meublants, de bijoux, objets d'art ou de collection voire de meubles corporels autres que ces biens. Comment parvenir à cette distinction des différents meubles corporels ? Le vase impérial est-il considéré fiscalement comme un objet d'art ?

b - définition des meubles meublants

En réalité, il n'existe pas de définition de l'oeuvre d'art¹⁰ mais une définition des meubles meublants qui permet de procéder par déduction. Il convient alors de se référer à l'article 534 du Code Civil.

Ainsi, les meubles meublants ne comprennent que les meubles destinés à l'usage et à l'ornement des appartements, comme tapisseries, tableaux, mobilier, miroirs et autres objets de cette nature. Comme pour venir appuyer notre cas, cet article vient préciser : « *Il en est de même des porcelaines : celles seulement qui font partie de la décoration d'un appartement sont comprises sous la dénomination de "meubles meublants"* ». Force est d'admettre que le vase impérial ayant appartenu à l'Empereur Qianlong, objet d'art par définition, est fiscalement un meuble meublant de part sa fonction décorative et ornementale dans le bien immobilier du défunt.

¹⁰ Il en existe une concernant la TVA à l'importation mais la règle fiscale est d'interprétation stricte.

Idem est le tableau accroché au mur d'un appartement, qui n'est pas dans une collection, galerie ou pièce dédiée à l'exposition, est un meuble meublant.

Cette définition permet ainsi de considérer comme meuble meublant des oeuvres d'art dès lors que ces dernières ornent l'habitation du défunt.

3. Le forfait mobilier, mode de calcul

a - principe du forfait et de sa double présomption

Tous les meubles appartenant au défunt au jour de son décès sont soumis aux droits de succession et doivent être compris dans la déclaration de succession à souscrire. Il convient alors de procéder à leur mode d'évaluation, les successeurs de Monsieur X optent pour le forfait mobilier calculé sur l'ensemble des valeurs mobilières, autres que les meubles meublants, et immobilières composant l'actif successoral et avant déduction du passif. Bien sûr, il n'est pas tenu compte des biens exonérés totalement et, pour ceux dont l'exonération n'est que partielle, de la partie exonérée. Ce forfait est calculé sur l'actif brut successoral.

Ce choix intervient à défaut de vente publique ou d'inventaire. L'Administration n'a pas à justifier de l'existence de meubles meublants et la valeur taxable ne peut être inférieure à 5% de la valeur des autres biens de la succession, la preuve contraire étant réservée. Ce forfait a donc le caractère d'une double présomption d'existence et de valeur des meubles meublants.

Concernant la preuve contraire à la présomption d'existence du mobilier, tout se ramène à des questions de fait qui ne sauraient être résolues en thèse générale, il convient mieux dans ce cas d'opter pour l'inventaire dont la prisée est rapportée à zéro.

Concernant la preuve contraire à la valeur du mobilier, les estimations contenues dans un inventaire ne satisfaisant pas aux prescriptions prévues par l'article 789 du Code Civil sont susceptibles de constituer un élément décisif de la preuve contraire réservée par l'Administration pour écarter l'application du forfait mobilier de 5%¹¹. Ainsi, un tribunal peut écarter l'évaluation forfaitaire en présence d'un inventaire

¹¹ Rep. min. fin. 28 janvier 1961

antérieur au décès compte tenu des circonstances particulières d'une affaire¹². Il en est de même pour les polices d'assurance qui peuvent être utilisées à titre de présomption pour les meubles meublants à l'égard desquels elles ne constituent plus depuis le 1er janvier 1949 une base légale d'évaluation.

Toutefois, d'une manière générale, la preuve de l'excès ou de l'insuffisance d'une base légale d'évaluation est difficile à rapporter et une base légale n'est écartée que lorsqu'il est manifestement établi qu'elle ne présente pas la valeur réelle des meubles.

b - précautions à prendre sur l'application du forfait

Sur les meubles meublants et leur évaluation forfaitaire, un arrêt de la Chambre commerciale de la Cour de cassation du 17 octobre 1995 a créé une jurisprudence. Le défunt avait au mur de son salon un tableau de Serge Poliakoff. Ses successeurs optent pour l'application du forfait mobilier et ne déclarent pas le tableau à la suite de quoi l'Administration a procédé à un redressement. Ils s'en réfèrent à la définition de l'article 534 du Code Civil précité et se pourvoient en cassation. La Cour de cassation décida que le tableau était un meuble meublant, que par conséquent il pouvait être inclus dans l'évaluation forfaitaire du mobilier meublant fixée à 5 % de l'actif brut de succession.

Depuis cet arrêt, certains conseils recommandent aux successeurs de ne pas déclarer les œuvres d'art appartenant au défunt et font de la notion de meubles meublants le seul principe ajoutant que l'Administration fiscale n'a aucune raison d'avoir connaissance de l'existence d'une oeuvre conservée dans la sphère privée. Il convient de faire preuve de la plus grande prudence à l'égard de ce principe, notons que l'administration fiscale rappelle dans une instruction du 8 avril 1998¹³, « *le fait que les tableaux de maître constituent des meubles meublants ne signifie pas pour autant qu'ils sont nécessairement inclus dans le forfait de 5 %. Si l'Administration apporte la preuve que la valeur des meubles meublants, y compris les tableaux, dépasse le chiffre du forfait de 5 %, elle pourra écarter ce dernier* ». Si l'évaluation du

¹² Cass. com. 3 mai 1995 pourvoi 92-21836

¹³ BOI 7 G-6-98

mobilier ne saurait être inférieure à 5 % de l'actif brut telle qu'elle résulte de l'article 764 du Code Général des Impôts, elle ne peut non plus excéder outre mesure ce forfait.

De surcroît, les assurances souscrites par le défunt mais aussi les assurances qui pourraient être souscrites dans le cadre de prêts à des institutions muséales peuvent révéler l'existence et la valeur des œuvres et apporter une preuve contraire à l'Administration sur la valeur du mobilier. A ce petit jeu, l'Administration pourrait aussi considérer comme collectionneur (au sens fiscal) le détenteur de plusieurs œuvres, cette dénomination excluant alors toute qualification de meubles meublants pour les œuvres selon les termes de l'article 534 du Code Civil.

A ce titre, la succession de Monsieur X était composée dans son actif de deux tableaux d'un artiste moderne de renom prêtés en diverses occasions expographiques. Les prêts aux différents musées, l'existence d'assurances souscrites par le défunt et la prudence à adopter eu égard au choix d'évaluation des biens meubles incita justement les successeurs de Monsieur X à déclarer ces deux œuvres en plus du forfait mobilier.

A contrario, le successeur-redevable qui ne déclarerait pas une œuvre d'art en raison du choix du forfait mobilier s'expose à des sanctions fiscales qui peuvent aller de 40 à 80% selon la gravité du manquement voire de la fraude et de sa mise en œuvre. Les omissions se prescrivent au bout de six ans plus l'année en cours à compter du dépôt de la déclaration.

Pourtant, le risque de redressement ne devrait pas être la seule motivation à la déclaration des œuvres d'art, le successeur-redevable peut aussi y trouver son intérêt. En déclarant, le redevable constitue une preuve de sa propriété, lui permettant en cas de revente de choisir entre un impôt sur la plus-value d'un montant forfaitaire de 6,5% et le régime général qui permet une dégressivité de l'impôt en fonction de la durée de détention (5% par an à partir de la deuxième année de détention) allant jusqu'à l'exonération totale au bout de vingt-deux années. Ainsi, le successeur qui n'a pas déclaré l'œuvre en vente s'acquitte obligatoirement lors de la vente d'un impôt sur la plus-value calculé forfaitairement.

II. Survenance d'un événement postérieur au décès : la vente aux enchères publiques, une tournure nouvelle dans la succession de Monsieur X

A. La vente aux enchères publiques par Sotheby's

1. Principes de la vente aux enchères publiques après décès : le cas d'une vente partielle par une maison de vente anglo-saxonne

a - l'activité de vente aux enchères publiques

Rappelons encore que la valeur des meubles meublants est déterminée, sauf preuve contraire, par le prix exprimé à l'issue d'une vente aux enchères publiques dans les deux ans du décès (*article 764 Code Général des Impôts art 764*). Ces ventes aux enchères après décès constitue le premier mode d'évaluation des meubles. Quelles sont-elles ?

La vente aux enchères publiques est définie par le législateur aux termes de l'article L.320-2 du Code de Commerce, dans sa rédaction issue de la loi n°2011-850 du 20 juillet 2011 de libéralisation des ventes volontaires de meubles aux enchères publiques ; constituent des ventes aux enchères publiques les ventes faisant intervenir un tiers, agissant comme mandataire du propriétaire ou de son représentant, pour proposer et adjuger un bien au mieux-disant des enchérisseurs à l'issue d'un procédé de mise en concurrence ouvert au public et transparent.

La loi n°2000-642 du 10 juillet 2000¹⁴ portant réglementation des ventes volontaires de meubles aux enchères publiques permet aux sociétés de ventes telles Sotheby's d'officier en France, cette activité de vente volontaire étant ouverte aux ressortissants des Etats membres de l'Union européenne ainsi qu'aux ressortissants des Etats parties de l'accord sur l'Espace économique européen.

En l'espèce, Sotheby's est le mandataire des successeurs de Monsieur X qui ont confié à la maison de ventes anglo-saxonne entre autres l'expertise et la vente du vase impérial ayant appartenu à l'Empereur Qianlong.

Il ne s'agit pas dans notre cas de la vente de l'intégralité du mobilier appartenant à Monsieur X mais d'une vente partielle comprenant le vase impérial

¹⁴ La plupart des dispositions ont été reprises dans le Code de Commerce aux articles L. 321-1 et sq.

d'époque *qianlong*. Le prix de la vente constitue la base d'évaluation pour les biens vendus quant à la valeur des autres biens mobiliers composant la succession, elle est déterminée en faisant appel aux autres bases d'évaluation¹⁵, c'est-à-dire retenir l'estimation de l'inventaire ou appliquer le forfait mobilier de 5%.

b - expertise et déroulé de la vente

Le travail de Sotheby's a été avant tout un travail de recherches et d'expertise pendant plusieurs semaines avant d'arriver à la conclusion qu'il s'agissait d'un vase commandé pour l'Empereur Qianlong, sans doute offert à l'occasion de son anniversaire. Le prix de vente de ce vase allait être donné par sa provenance prestigieuse, encore fallait-il la déterminer.

Dès le jour de son dépôt chez Sotheby's, Maître Olivier Valmier, commissaire-priseur et spécialiste au sein du département des arts de l'Asie, a le sentiment d'une véritable découverte sans qu'il sache réellement laquelle. Un premier avis, très prudent, est émis en datant le vase de la fin du XIXe. En effet, les porcelaines sous le règne de Xianfeng (咸丰) (1851-1861) puis de Tongzhi (同治) (1862-1874) sont particulièrement raffinées avec une abondance ornementale du goût de l'impératrice douairière Cixi (慈禧). Sous réserve des recherches menées par Sotheby's, une première estimation est donnée aux alentours de 10.000 euros. L'estimation est alors multipliée par cinquante en datant le vase du XVIIIe siècle, en trouver le commanditaire allait dépasser toutes les attentes d'estimation.

Dès lors, le département des arts de l'Asie de Sotheby's Paris s'affaire afin de rendre la meilleure expertise possible et travaille avec les bureaux de Sotheby's à Hong Kong où le vase est envoyé. Il a donc fallu répondre à un certain formalisme pour l'exportation temporaire (trois années maximum) hors de France pour l'expertise du vase considéré comme un bien culturel eu égard de sa potentielle valeur et son ancienneté. Toute exportation d'un bien culturel hors de France et hors de l'Union Européenne, pour être autorisée, doit au préalable réunir une autorisation de sortie temporaire, une licence d'exportation temporaire délivrée par le ministère chargé de

¹⁵ Rep. min. fin. 24 décembre 1927 et Doc. admi. DGI 7 G-2312, n°14

la culture et obtenir un carnet de passage en douane (*articles R 111-1 et suivants du Code du Patrimoine*).

Sotheby's conserve une copie des inventaires impériaux réalisés au XVIII^e siècle et qui renseignent très précisément sur les biens appartenant à l'Empereur. Les objets sont classés par typologie - peintures, vases, miroirs, etc. -, le chapitre dédié aux vases en répertorie des milliers, ils sont classés par matériaux et par formes, cette lecture méticuleuse aboutit alors à deux paires de vases décrits comme pouvant être celui se retrouvant dans la succession de Monsieur X. Ce travail d'archives s'est accompagné également d'un travail de comparaison formelle notamment avec le vase de la collection Grandidier conservé au musée Guimet à Paris, bien documenté, et très similaire au vase en étude. Les recherches entreprises par Sotheby's ont donc mené à la redécouverte historique d'un trésor chinois.

L'estimation retenue alors par Sotheby's est de 500.000 - 700.000 euros, en vue de la vente, cette estimation doit rester attractive pour mettre en confiance les potentiels acheteurs asiatiques.

Malgré la présomption de propriété introduite par l'article 2276 du Code Civil, l'expertise de Sotheby's consiste aussi en la vérification de la chaîne de propriété de l'objet qui leur est apporté. Cette vérification s'opère par l'étude des titres de propriété ou des preuves de la propriété fournis par le vendeur et ce afin d'éviter la vente d'un objet volé ou recelé.

Enfin, une fois le travail d'expertise accompli la vente peut avoir lieu. Pour pouvoir enchérir Sotheby's a demandé aux potentiels enchérisseurs de remplir le formulaire d'enregistrement, de verser sur un compte séquestre un dépôt de garantie du montant de l'estimation basse, et fournir toutes garanties ou références bancaires en vue du bon déroulement de la vente. Ces références doivent être renseignées à Sotheby's au plus tard trois jours ouvrés avant le jour de la vente afin de permettre leur vérification. Cette pratique est une manière pour Sotheby's de garantir le paiement du vase et d'éviter une folle enchère par n'importe qui lors de la vacation, d'ailleurs les enchérisseurs en salle devaient être munis d'un *paddle*. La vente a duré environ vingt-cinq minutes aux termes de laquelle l'enchère astronomique de

14.200.000 euros d'un milliardaire chinois l'emporte et clôt des semaines d'un travail remarquable mené par Sotheby's.

2. Adjudication et négociation d'un paiement à terme

L'adjudication prononcée alors par le commissaire-priseur transmet au mieux-disant la propriété du bien vendu sous réserve du paiement du prix. L'adjudicataire devient débiteur du vendeur, créant ainsi une obligation réciproque : la remise de l'objet contre paiement du prix. Le transfert de propriété s'effectue par le paiement qui peut être comptant ou à terme. Tout ou partie du prix peut être payable à terme, c'est-à-dire postérieurement à l'adjudication par le commissaire-priseur de manière différée ou progressive par échéances sur une durée déterminée aux termes d'un contrat entre les parties. Pour le paiement du prix du vase, l'acquéreur sollicita, par l'intermédiaire de Sotheby's, un paiement à terme auprès du vendeur qui accepta un paiement en quatre échéances trimestrielles de 3.294.400,00 euros chacune - l'acquittement du solde entraînant la remise du vase resté en dépôt chez Sotheby's. La requête de cette modalité de paiement par l'acquéreur est motivée par la difficulté de mouvement des capitaux chinois vers l'étranger, surtout pour des sommes aussi conséquentes.

Ce paiement à terme négocié entre les parties avant la vente allait poser un problème majeur dans le paiement des droits de succession. En effet, par suite de la vente du vase, une nouvelle déclaration de succession¹⁶ devait être déposée et accompagnée du paiement du complément de droits dû sur le prix de vente du vase après déduction des frais vendeur pris par l'opérateur de ventes. Or, la succession ne disposait pas de suffisamment de liquidités au moment de la vente pour s'acquitter des droits qui auraient dû être couverts par le paiement comptant du prix. Notons que les droits de succession ont pu être acquittés par suite du premier versement de l'acquéreur le 15 septembre, soit trois mois après la vente. Un premier versement le 15 juillet aurait sans doute évité de s'exposer à des pénalités fiscales.

¹⁶ Les modalités seront amplement détaillées ci-après

3. Répartition du prix selon le barème fiscal et autres possibilités

a - répartition selon le barème fiscal

D'un commun accord avec les héritiers il a été convenu de répartir le prix de vente du vase conformément au barème fiscal de l'usufruit prévu par l'article 669 du Code Général des Impôts (depuis le 1er janvier 2004) aux termes duquel, eu égard l'âge du conjoint survivant usufruitier - entre 71 ans et 81 ans - l'usufruit fiscal est estimé à 30% de la valeur en pleine propriété et par conséquent la nue-propriété à 70% revenant aux enfants nus-propriétaires.

Conformément à l'option choisie dans le cadre de la donation entre époux, le quart du prix est attribué au conjoint survivant, les trois autres quarts sont démembrés en considérant le barème fiscal de l'usufruit, soit pour un prix net de 13.177.600 euros¹⁷ après déduction des frais vendeur de 6% H.T pris par Sotheby's :

Pour le compte du conjoint survivant

(=) $13.177.600 / 4 = 3.294.400$ euros pour le quart en pleine propriété

(=) $(13.177.600 \times 3/10) \times 3/4 = 2.964.960$ euros pour les trois quarts en usufruit

(=) 6.259.360 euros

Pour le compte des enfants

(=) $(13.177.600 \times 7/10) \times 3/4 = 6.918;240$ euros pour les trois quarts en nue-propriété avant déduction des droits de succession et à diviser par le nombre d'enfants

Etant précisé que l'application du barème fiscal édicté par le Code Général des Impôts n'est obligatoire que pour le calcul des droits de succession dans la déclaration de succession.

b - autres possibilités

Par ailleurs les parties sont libres de déterminer différemment la répartition financière de l'usufruit et la nue-propriété, notamment pour la répartition du prix de vente des biens dépendant de la succession.

¹⁷ prix net après déduction des frais vendeur de 6% H.T pris par Sotheby's

Il est possible par exemple en matière de vente immobilière de substituer à l'évaluation fiscale de l'usufruit une évaluation économique. Dans notre cas, il paraît difficilement concevable de déterminer un usufruit économique sur un bien meuble non frugifère, celui-ci ne produisant aucun revenu, ce qui toutefois n'aurait pas empêché les héritiers de s'affranchir du barème fiscal pour autant.

Une autre possibilité aurait été pour le conjoint de cantonner son émolument résultant de sa donation entre époux en renonçant en tout ou partie à ses droits sur certains biens dépendants de la succession, par exemple le vase. Ce qui aurait permis de transmettre directement la pleine propriété du bien objet du cantonnement en pleine propriété aux enfants. La conséquence fiscale de ce choix aurait été d'augmenter corrélativement la base taxable et donc les droits de successions dûs par les enfants et de perdre l'exonération bénéficiant au conjoint survivant.

Enfin rien obligeait le conjoint survivant à accepter une répartition du prix de vente. L'option exercée suite à la donation entre époux pour un quart en pleine propriété et trois quarts en usufruit aurait permis au conjoint survivant de prétendre à un quasi-usufruit sur les trois quarts du prix de vente. Cette quote part dans cette hypothèse aurait constitué une créance au profit des nus-proprétaires qui n'auraient récupéré la somme qu'au décès de l'usufruitier.

B. Modification substantielle de l'actif successoral : la nécessité d'une déclaration de succession complémentaire

1. Déclarer les nouveaux éléments de l'actif successoral

La vente du vase constitue un événement postérieur au décès du *de cujus* qui vient modifier considérablement l'actif de succession. Une déclaration de succession avait été souscrite avant cet événement, et, par conséquent, ne comprend pas tous les biens soumis à l'impôt. Une rectification est donc nécessaire et la souscription d'une déclaration de succession complémentaire est indispensable. Dans ce cas, le

délai de six mois de déclaration ne court qu'à partir du jour de l'événement (ici la vente) qui vient augmenter l'actif successoral¹⁸.

Les principes de la déclaration de succession principale s'appliquent au même titre pour une déclaration de succession complémentaire. Les parties sont toujours obligées de fournir à l'Administration les éléments générant le paiement des droits et leur liquidation qu'il s'agisse de la réparation d'une omission ou d'une inexactitude¹⁹, de biens rentrés dans l'hérédité par suite d'un événement postérieur au décès²⁰ ou d'un changement dans la dévolution héréditaire. Le dépôt de la déclaration de succession complémentaire suit le formalisme de la déclaration de succession principale, aussi elle s'accompagne nécessairement du paiement des droits lors de son enregistrement. Or le paiement à terme du prix du vase n'a pas permis de procéder au paiement des droits et à leur liquidation, il a donc fallu négocier avec le Trésor un paiement ultérieur qui aurait pu générer davantage d'intérêts de retard et majoration. Exceptionnellement le dépôt de la déclaration de succession complémentaire était accompagné d'un courrier expliquant les tenants et les aboutissants du dossier demandant la possibilité de s'acquitter des droits au premier versement de l'acquéreur. Bien que seules les demandes de paiement fractionné puissent être accompagnées du versement d'un acompte, le courrier de dépôt était accompagné d'une avance significative pour prouver la bonne foi des successeurs. A ce titre, pour le calcul des intérêts de retard, abordé ci-après, les acomptes versés dans les délais ainsi que les acomptes versés tardivement déjà assortis d'intérêts de retard sont déduits de la base de calcul des intérêts de retard.

2. Prix à retenir

Le prix à retenir pour la déclaration de succession complémentaire est le prix net de la vente, déduction faite des frais exposés pour y parvenir, qu'il s'agisse des frais légaux ou des frais facultatifs reconnus indispensables et s'ils sont justifiés. La justification de ces frais peut être fournie dans les formes du droit commun.

¹⁸ BOI-ENR-DMTG-10-60-50, § 110

¹⁹ Cass. civ. 29 décembre 1841 ; T. civ. Seine 3 avril 1869

²⁰ Cass. civ. 25 août 1941 ; Cass. civ. 26 avril 1870 ; Cass. civ. 19 juillet 1887

Dans le cas de la vente aux enchères, les frais de vente pris par Sotheby's ont été déduits du prix à reporter dans la déclaration de succession, l'imposition étant calculée sur le prix net effectivement reçu par les héritiers. Peuvent être également déduits les frais de transport avancés pour parvenir à la vente, et notamment les frais de déplacement du mobilier du domicile du défunt à la salle des ventes.

3. Nouveau calcul des droits

Lors de la déclaration de succession initiale la base taxable de chaque enfant s'élevait à la somme de 312.125 euros et le calcul des droits était le suivant :

La base taxable par enfant : 312.125 euros

Déduction l'abattement légal entre parent et enfant : 100.000 euros

Reste taxable : 212.125 euros

Calcul des droits par tranches :

- première tranche à 5% à hauteur de 8.072 euros : $8.072 \times 5\% = 404$ euros
 - deuxième tranche à 10% entre 8.072 et 12.109 euros : $4.037 \times 10\% = 404$ euros
 - troisième tranche à 15% entre 12.109 et 15.932 euros : $3.823 \times 15\% = 573$ euros
 - solde taxable à 20% : $196.193 \times 20\% = 39.239$ euros
- Soit un montant total de : 40.620 euros.

Lors du dépôt de la déclaration de succession complémentaire l'actif taxable de chaque enfant a été porté à une somme supérieure à 1.805.677 euros correspondant à la dernière tranche d'imposition en ligne directe au taux marginal de 45%. Ainsi, le calcul des droits était le suivant :

Calcul des droits par tranches :

- première tranche à 5% à hauteur de 8.072 euros : $8.072 \times 5\% = 404$ euros
- deuxième tranche à 10% entre 8.072 et 12.109 euros : $4.037 \times 10\% = 404$ euros
- troisième tranche à 15% entre 12.109 et 15.932 euros : $3.823 \times 15\% = 573$ euros
- quatrième tranche à 20% entre 15.932 euros et 552.324 euros : $536.392 \times 20\% = 107.278$ euros

- cinquième tranche à 30% entre 552.324 euros et 902.838 euros : $350.514 \times 30\% = 105.154$ euros
- sixième tranche à 40% entre 902.838 euros et 1.805.677 euros : $902.839 \times 40\% = 361.136$ euros
- solde taxable à 45% au-delà de 1.805.677 euros

C. Pénalités fiscales : intérêts et majoration

1. Intérêts de retard et majoration

a - caractère des pénalités fiscales

Les intérêts de retard et majoration constituent un dispositif de pénalités fiscales ambivalent, il poursuit un double objectif.

D'une part, des intérêts de retard sont exigibles en raison d'un paiement tardif ou insuffisant de l'impôt en-dehors du délai imparti des six mois et quelle que soit la nature de l'infraction commise. Il ne relève pas d'une sanction²¹ mais revêt un caractère exclusivement moratoire, c'est-à-dire que cette pénalité est due en contrepartie du préjudice financier subi par le Trésor.

D'autre part et de surcroît, ce dispositif vient sanctionner les infractions commises. Vient s'ajouter aux intérêts de retard une majoration proportionnelle et forfaitaire dont le taux varie selon la gravité de l'infraction.

Alors, le dépôt tardif d'une déclaration de succession imposable entraîne l'exigibilité d'un intérêt de retard de 0,40 % par mois et, le cas échéant, de majoration correspondant à 10% du montant des droits dont le taux peut être porté à 40% en cas de manquement délibéré (*article 1729 du Code Général des Impôts*) anciennement dénommé dans ledit code sous le terme de « mauvaise foi ».

Toutefois, les omissions ou inexactitudes que les redevables peuvent commettre dans leur déclaration sont présumées involontaires. Dès lors, il appartient à l'Administration de réunir tous éléments d'information ou d'appréciation utiles en vue d'établir que le redevable ne pouvait pas ignorer les insuffisances, inexactitudes ou omissions qui lui sont reprochées et que l'infraction a donc été commise sciemment.

²¹ Cass. com. 6 mai 1996 n°811-D ; Cass. com. 9 février 1999 n°386-D ; CE avis n°23963 12 avril 2002

Dans ce cas l'intention frauduleuse est sanctionnée d'une majoration de 80% du montant des droits.

Les intérêts de retard commencent à courir à partir du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt aurait dû être acquitté. Cette date est appréciée en tenant compte du délai imparti pour le dépôt de la déclaration de succession par les articles 641 et 641 bis du Code Général des Impôts. Autrement dit, dans la plupart des cas, les intérêts de retard commencent à courir à compter du septième mois après le décès et la majoration à compter du treizième mois (*article 1727-IV Code Général des Impôts*). Aucune mise en demeure d'avoir à soumettre la déclaration de succession à l'enregistrement n'est adressée avant l'expiration du délai de six mois.

Dans notre cas la déclaration de succession complémentaire devait être souscrite dans le délai légal des six mois de l'événement qui a opéré l'entrée dans l'actif de succession des valeurs qui n'en dépendaient pas au jour du décès, l'exigibilité des intérêts de retard et *a fortiori* les majorations étant portée à l'expiration de ce délai.

Outre ces pénalités purement fiscales des sanctions pénales prévues par les articles 1741 et suivants du Code Général des Impôts peuvent être prononcées à l'encontre des redevables auteurs d'infractions qui procèdent manifestement d'une intention frauduleuse et sont érigées en délits en raison de leur particulière gravité.

b - le redevable des pénalités

Les redevables des pénalités sont les mêmes que les redevables de l'impôt. Les pénalités sont encourues par le ou les héritiers qui n'auraient pas souscrit la déclaration dans le délai des six mois.

Notons enfin qu'en application de l'article 1840 E du Code Général des Impôts, les personnes qui sont au regard du Trésor solidaires pour le paiement de l'impôt sont aussi solidaires pour le paiement des pénalités. En vertu de cette solidarité, les cohéritiers sont redevables des pénalités encourues même s'ils ne sont

pas directement responsables du retard dans le dépôt de la déclaration de succession ou s'ils n'ont pas pris part personnellement aux omissions ou insuffisances mentionnées dans la déclaration.

2. Remise gracieuse : *deus ex machina*

Les contrôleurs des services fiscaux disposent d'une marge d'appréciation pour accorder en fonction des circonstances particulières de chaque cas une remise gracieuse partielle ou totale des intérêts et majorations encourues par les héritiers. Il est d'usage d'adresser un courrier circonstancié de demande de remise gracieuse au moment du dépôt de la déclaration de succession. Une remise est souvent accordée sur la majoration uniquement mais peut également parfois être accordée sur la totalité des pénalités fiscales.

En l'absence de remise gracieuse les redevables peuvent exercer un recours judiciaire afin d'obtenir le cas échéant la remise qui leur était refusée.

Les magistrats font usage de manière effective et souvent avec bienveillance de ce pouvoir modérateur.

Dans une affaire²² où les héritiers n'avaient déposé la déclaration de succession que huit ans après le décès et après deux mises en demeure restées sans réponse, sur la base de la bonne foi des redevables caractérisée par le versement d'acomptes dans les délais légaux et de l'existence de dissensions entre les héritiers quant à l'évaluation des biens héréditaires, le Tribunal de Grande Instance d'Agen a prononcé la remise intégrale des pénalités de 80% alors applicables et censuré l'Administration fiscale pour n'avoir pas tenu compte du « *contexte particulier de l'espèce* ».

L'importance de la remise susceptible d'être accordée varie en fonction du préjudice subi par l'Etat, de l'étendue de la responsabilité du contribuable, de son comportement et sa situation financière.

²² TGI Agen 26 septembre 2000

Conclusion

D'abord, force est de constater une évolution notable dans l'histoire du goût pour les arts de la Chine. Au début du XXe siècle les collectionneurs étaient plus portés sur l'art des Song et des dynasties antérieures alors qu'aujourd'hui l'art de la dynastie Qing et particulièrement les oeuvres datées du règne de l'Empereur Qianlong atteignent des sommets et battent des records sur le marché de l'art aussi bien français qu'international.

Ainsi, la vente du vase impérial d'époque *qianlong* par la maison de ventes Sotheby's constitue une redécouverte historique dans le domaine des arts de la Chine et un record pour Sotheby's France depuis leur première vente consacrée à l'art d'Asie sur le territoire national en 2007. En conséquence, Sotheby's enregistre un résultat inégalé en France en atteignant pour l'année 2018 un total de 35.000.000 d'euros pour ses ventes d'arts d'Asie, la vente du vase en étude représentant donc la moitié de ce résultat.

La vente de ce vase intervient dans le contexte d'une succession dont la gestion du dossier revenait à l'Etude de Maître Macron. Elle allait alors être un prétexte d'exception pour exposer les liens qui peuvent exister entre le notariat et le marché de l'art - l'objectif de ce mémoire étant de montrer la pratique des règles notariales lorsque celles-ci se combinent au marché de l'art et qui ont été appliquées dans la gestion du dossier. En effet, la forte valeur patrimoniale que constituait le vase a nécessité une analyse et un traitement spécifiques. Avant de s'atteler à la problématique précise du vase il convenait de poser les bases d'un dossier de succession classique dans laquelle des biens meubles, puisqu'il s'agit de notre sujet, ont été transmis par suite du décès donnant lieu à une taxation au titre des droits de succession. Force est d'admettre que la question des meubles est toujours une question sensible dans un dossier de succession qu'il s'agisse de leur partage mais aussi de leur évaluation. Pour procéder à la taxation de cette mutation, l'Administration s'appuie sur la déclaration des successeurs qui ont pour l'évaluation des meubles le choix entre trois options. Le choix du forfait mobilier par les héritiers de Monsieur X vient alors occulter la forte valeur patrimoniale du vase impérial qui se retrouve inclus dans ce forfait de part la discrétion de sa nature mobilière. De la

sorte, le vase impérial est relégué au rang des meubles et souvenirs de famille, ce qu'il représentait jusqu'alors aux yeux de la famille X.

C'était sans compter le travail remarquable de recherches et d'expertise de Sotheby's qui attribue la porcelaine aux fours impériaux de la Cité Interdite produite pour l'Empereur de Chine lui-même. Les qualités esthétiques et la provenance prestigieuse du vase en donnèrent une toute autre estimation ce qui encouragea les héritiers de Monsieur X à vendre le vase impérial qui a été adjugé 14.200.000 euros. Cet événement postérieur au décès modifia substantiellement l'actif de succession entraînant de nouvelles obligations : le nouveau dépôt d'une déclaration de succession et le paiement du complément des droits qui auraient pu être majorés de pénalités fiscales.

Un autre vase²³ d'époque *qianlong* portant le sceau de l'Empereur, similaire dans le décor de la panse mais de forme *hu* (壺), a sans doute connu le même sort que le vase en étude. Acheté au début du XXe siècle, lui aussi a été transmis par succession au cours des générations pour être vendu par les descendants du propriétaire dans la vente d'art d'Asie du 13 décembre 2017 par Christie's pour 4.151.250 euros alors que l'estimation était de 500.000-700.000 euros. Par conséquent, le confrère de Maître Macron a probablement, lui aussi, dû adapté la pratique notariale usuelle d'un dossier de succession aux spécificités qu'imposent ce type de bien et leur vente.

Plus généralement, la question que devrait se poser le particulier collectionneur est celle de la transmission de ses oeuvres. En filigrane la question qui se pose est de savoir où se trouve la place d'une oeuvre après le décès de son possesseur : dans une institution muséale pour profiter au plus grand nombre ? Doit-elle être remise sur le marché pour qu'un autre collectionneur en fasse l'acquisition ? Ou bien être conservée au sein de la famille et transmise aux descendants - au risque que l'oeuvre se détériore, soit détruite ou crée des indivisions familiales compliquées ? Chaque réponse à ces questions implique des visées patrimoniales ou successorales différentes et peuvent être abordées avec le Notaire. L'oeuvre peut alors être envisagée comme un moyen de payer des droits par la vente aux

²³ Annexe 3

enchères ou une dation en paiement, comme un objet de transmission à la famille entre vifs ou par décès voire même une transmission à une collection publique avec par exemple la constitution d'un fonds de dotation.

Bibliographie

Le droit des successions est un aspect passionnant du notariat, il l'est d'autant plus lorsqu'il recoupe les questions de patrimoine artistique et culturel. Pourtant la documentation spécialisée dans ce sujet est rare. Mon poste de collaborateur au sein d'un office notarial m'a permis d'avoir accès à une documentation aussi bien généraliste (JurisClasseur) que spécialisée (notes du Cridon, articles de revues juridiques, notamment *La Semaine Juridique*) et JurisClasseur. Souvent celles-ci renvoient dans leur rédaction aux articles des différents codes, au Bulletin Officiel des Finances Publiques ou à une jurisprudence facilement consultable depuis le site legifrance.

Les sources de première main pour mes recherches ne manquaient puisqu'il s'agit du dossier même de succession, en particulier la déclaration de succession et déclaration de succession complémentaire, la donation entre époux, etc. La consultation de ces actes ne pose donc aucun problème d'accessibilité mais plutôt un problème de discrétion évoqué en introduction. Ces sources de première main sont en lien avec les sources normatives auxquelles elles font directement référence (Code Civil et Code Général des Impôts principalement).

Sources normatives

- Code Civil
- Code Général des Impôts
- Code du Patrimoine
- Livre des Procédures Fiscales

Sources secondaires

- Xavier BRESSE, *La Chine des porcelaines*, Réunion des musées nationaux, Paris, 2004
- François DURET-ROBERT, Jean-François CANAT, Delphine ESKENAZY et Philippe HANSEN, *Droit du marché de l'art*, Dalloz, Paris, 2016
- Danielle ELISSEEFF, *La Chine, des Song (960) à la fin de l'Empire (1912)*, coll. Manuels de l'Ecole du Louvre, Réunion des musées nationaux, Paris, 2010
- Jacques FINGERHUT, *La fiscalité du marché de l'art*, PUF, coll. « Que sais-je ? », Paris, 1999

- Michel GRIMALDI, *Droit patrimonial de la famille*, Dalloz, Paris, 2017
- « Succession », *JurisClasseur Notarial*, fascicule 10, 15, 39, 140 et 145.

Articles

- Benjamin DAUCHEZ, François DURET-ROBERT, Xavier CAROFF, Philippe HENRI-DUTHEIL, Jacques FINGERHUT, Laurence MAUGER-VIELPAU, « Marché de l'art et droit », *Droit & Patrimoine*, n°176, décembre 2008
- Daniel FAUCHER, « *L'inventaire des meubles d'une succession, la police d'assurance et le fisc* », JCP N 1998, p. 1654

Jurisprudence

- Cass. civ., 14 mars 1814
- Cass. civ., 29 décembre 1841
- T. civ. Seine, 03 avril 1869
- Cass. civ., 26 avril 1870
- Cass. civ., 19 juillet 1887
- Cass. civ., 26 décembre 1894
- Cass. civ., 25 août 1941
- T. civ. Seine, 30 avril 1947
- Cass. com., 03 mai 1995, 92-21836
- Cass. com., 17 octobre 1995
- Cass. com., 06 mai 1996 n°811D
- Cass. com., 09 février 1999 386-D
- TGI Agen, 26 septembre 2000

Notes

- Note du Cridon de Paris n°783342 en date du 15 février 2012
- Note du Cridon de Paris n°848271 en date du 04 décembre 2015
- Note du Cridon de Paris n°857424 en date du 31 août 2016
- Note du Cridon de Paris n°872588 en date du 14 décembre 2017
- Note du Cridon de Paris n°869270 en date du 25 juillet 2017
- Note du Cridon de Paris n°866558 en date du 1er mai 2017

Sites consultés

- <http://bofip.impots.gouv.fr>
- <https://www.legifrance.gouv.fr/initRechJuriJudi.do>
- <https://www.sothebys.com/fr/auctions/2018/magnificent-imperial-ruyi-vase-pf1837.html>