

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

COUR D'APPEL DE PARIS
Pôle 5 - Chambre 10
ARRÊT DU 25 JUIN 2018

Numéro d'inscription au répertoire général 17/00795

Décision déferée à la Cour : Jugement du 10 Novembre 2016 -Tribunal de Grande Instance de PARIS - RG n° 15/14024

APPELANT

Monsieur Pierre Z Demeurant PARIS

Représenté par Me Pierre LE ROUX de la SELAFA CMS FRANCIS LEFEBVRE
AVOCATS, avocat au barreau de HAUTS-DE-SEINE

INTIMÉ

Pôle fiscal parisien 1, pôle juridictionnel judiciaire
Ayant ses bureaux
PARIS

Représenté par Me Guillaume MIGAUD, avocat au barreau de VAL-DE-MARNE, toque
PC430

COMPOSITION DE LA COUR

L'affaire a été débattue le 30 Avril 2018, en audience publique, devant la Cour composée de

Monsieur Édouard LOOS, Président

Madame Sylvie CASTERMANS, Conseillère

Madame Christine SIMON-ROSSENTHAL, Conseillère

qui en ont délibéré, Un rapport a été présenté à l'audience par Madame Christine ... dans les conditions prévues par l'article 785 du code de procédure civile.

Greffière, lors des débats Mme Cyrielle BURBAN

ARRÊT :

- contradictoire

- par mise à disposition de l'arrêt au greffe de la Cour, les parties en ayant été préalablement avisées dans les conditions prévues au deuxième alinéa de l'article 450 du code de procédure

civile.

- signé par M. Édouard LOOS, Président et par Mme Clémentine GLEMET, Greffière, à qui la minute a été remise par le magistrat signataire.

FAITS ET PROCÉDURE

Monsieur Pierre Z a été institué, en date du 9 juillet 2001, légataire universel de Madame Alberte ..., veuve Gilioli, décédée le 4 septembre 2008.

M. Z a notamment reçu à ce titre un bien immobilier, composé d'un atelier et de deux appartements, situé au Paris.

La déclaration de succession correspondante n° 2009/2198 a été déposée le 21 septembre 2009. Le bien susvisé a été déclaré pour une valeur de 1 230 000 euros.

Monsieur Z a présenté une réclamation contentieuse en date du 13 mai 2014 tendant à voir prononcer, une réduction des bases sur lesquelles il a été initialement taxé aux droits de mutation dans le cadre de la succession de Mme ... au motif que ce montant ne tenait pas compte de la charge attachée à ce legs.

Cette demande a fait l'objet d'une décision de rejet en date du 1er juin 2015.

Par ailleurs, M. Z s'est vu mettre à sa charge des impositions supplémentaires en matière de droits de mutation à titre gratuit au titre de cette même succession à raison d'oeuvres d'art qui lui ont été transmises.

Il a contesté cette décision par une réclamation du 6 mai 2014 qui a été rejetée le 2 juin 2015.

Ces deux décisions ont été contestées par Monsieur Z devant le tribunal de grande instance de Paris.

Par jugement du 10 novembre 2016, le tribunal a rejeté l'ensemble des demandes de Monsieur Z, confirmé les deux décisions de rejet de l'administration fiscale prises le 1er juin 2015, rappelé que la décision était exécutoire par provision et de plein droit et condamné Monsieur Pierre Z aux dépens.

Monsieur Pierre Z a relevé appel de ce jugement le 9 janvier 2017.

Par conclusions signifiées le 23 mars 2018, Monsieur Pierre Z demande à la cour de le déclarer recevable et bien fondé en ses demandes, d'annuler le jugement entrepris, de prononcer la décharge des droits succession en litige, soit 741 308 euros assorti des intérêts moratoires et de condamner l'Etat au paiement de la somme de 10 000 euros au titre de l'article 700 du code de procédure civile ainsi qu'aux entiers dépens.

Par conclusions signifiées le 4 juin 2017, la direction générale des finances publiques demande à la cour de confirmer le jugement entrepris, de déclarer irrecevable la demande en restitution de l'appelant et de le condamner aux dépens La clôture de l'instruction est intervenue par ordonnance du 9 avril 2018.

SUR CE,

A titre liminaire, il convient de noter que la demande de nullité du jugement figurant au dispositif des écritures d'appel de M. Z n'est pas développée dans ses écritures à l'inverse de l'infirmerie de la décision entreprise qui sera donc seule examinée.

Sur la valeur de l'immeuble situé Paris

M. Z expose que le bien consistant en un atelier auquel sont adjoints deux appartements est atypique et vétuste ; qu'il existe d'anciennes galeries sous la maison ; qu'il présente une faible valeur locative ; que son évaluation ne tient pas compte de l'obligation morale qu'il a prise au décès de Mme ... de créer un musée en hommage à l'oeuvre du sculpteur Emile ... dont elle était la veuve dans l'ancien atelier d'artiste de sorte que le bien n'a nullement vocation à être revendu et ne doit pas être considéré comme une valeur marchande.

Il précise que, gardien de la mémoire du sculpteur et fidèle au testament de Madame ... dont il est l'exécuteur, il s'est engagé dans l'ambitieux projet qu'attendait de lui son ayant-cause, la fondation d'un musée Gilioli sur le lieu-même où le sculpteur avait exercé son art.

Il ajoute que la mauvaise qualité des constructions et la vétusté des lieux exigeront des travaux d'envergure pour mener à bien une telle mission.

Il soutient qu'il s'agit d'une charge venant grever le legs consenti à M. Z, et constituant un passif venant réduire la base imposable de la succession.

Il ajoute qu'il ne fait aucun doute que la volonté de Madame ... au jour de son décès, compte tenu de la reconnaissance du droit moral et d'exploitation sur l'oeuvre confiée à Pierre Z, était de sauvegarder la mémoire du sculpteur et non que son légataire en tire des bénéfices. La relation de longue date entre Pierre Z et la défunte, ainsi que les droits sur l'oeuvre reconnus au légataire, sont autant d'éléments de fait indiquant la volonté du de cujus de retirer l'atelier du marché de l'immobilier et d'en faire un musée sur l'oeuvre de son défunt mari. Cette volonté est d'ailleurs suivie par Monsieur Z comme l'attestent les témoignages unanimes sur le désir de Pierre Z de consacrer son temps et son argent à la sauvegarde de ce patrimoine.

Il soutient que l'actif net imposable de la succession lui revenant doit être ramené de 2 146 988 euros à 2 146 988 euros - 568 689 euros = 1 578 299 euros et le montant des droits de mutation correspondants de 1 287 281 euros à 128 281 euros - (568 689 euros x 60 %) = 946 067 euros.

L'administration fiscale expose que M. Z ne remet pas en cause l'évaluation telle que fixée par Monsieur Hervé ..., expert qui a retenu pour cette évaluation, le caractère atypique du bien et qu'il soutient qu'il convient de déduire de l'actif la somme de 568 689 euros correspondant au montant de l'atelier en raison de l'obligation morale dont il est débiteur de créer un musée Gilioli.

Elle soutient que le testament de Mme ... ne comporte aucune obligation de créer un musée ou une fondation dédiée à l'oeuvre d'Emile ... auquel serait affecté l'atelier d'autant qu'il existe d'autres lieux d'expositions de ses oeuvres dont la maison et l'atelier d'Emile ... à Saint Martin de la Cluze ; que la volonté de créer un musée ressort non de la volonté de la défunte mais de

celle du légataire universel de sorte que la valeur de l'atelier ne peut pas être écartée pour le calcul de la valeur globale de l'ensemble immobilier.

Ceci étant exposé, aux termes du testament authentique en date du 9 juillet 2001, Madame Alberte ... veuve Gilioli institue Monsieur Pierre Z légataire universel de ses biens et lui lègue également le droit moral sur l'oeuvre d'Emile ... conjointement avec Messieurs Z Z et Olivier ... avec un avis prépondérant et précise que Guy et Pierre Z auront la possibilité de prêter dans les conditions qu'ils jugeront utiles " à tous les musées ou institutions publiques ou privées, des plâtres retraçant l'oeuvre d'Emile Monsieur Pierre Z conservera le droit d'exploitation de ces oeuvres ".

Ainsi que l'a justement relevé le tribunal, il ne ressort nullement de ce testament l'obligation pour Monsieur Pierre Z de créer un musée Gilioli dans l'ancien atelier de l'artiste et M. Pierre Z ne rapporte donc pas la preuve que la partie atelier doit être considérée comme dépourvue de toute valeur vénale car retirée du marché immobilier en raison d'une telle obligation ou d'un quelconque engagement de sa part de ne pas le céder. Il ne justifie pas du caractère exagéré de la valeur déclarée à la succession d'Alberte ... veuve

Le jugement entrepris sera confirmé en ce qu'il a rejeté ce moyen soulevé par M. Pierre Z. Sur le rehaussement de la valeur des objets d'art dépendant de la succession

La valeur du mobilier et des objets d'art ou de collection a été portée dans la déclaration de succession à un montant de 44 680 euros dont 8 840 euros pour le mobilier et 45 840 euros pour les oeuvres d'art.

L'administration fiscale a remis en cause l'évaluation faite dans la déclaration de succession des objets d'arts retenue pour de 44 680 euros. Elle s'appuie sur la valeur des biens assurés pour la période allant du 17 décembre 2007 au 17 décembre 2009 à hauteur de 637 020 euros, montant provenant d'un inventaire chiffré effectué par deux commissaires priseurs avant le décès du de cujus en 2002 et 2003, déduction faite de deux biens vendus avant le décès. Elle estime qu'il existe une insuffisance d'évaluation de 538 973 euros (573 813 euros - 35 840 euros).

Elle indique qu'en l'absence d'obligation de créer un musée, la valeur de la collection ne constitue pas un lot d'oeuvres retirées du marché par la volonté du de cujus.

Monsieur Z invoque la violation par l'administration de l'article L 76 B du livre des procédures fiscales aux termes duquel, elle doit informer le contribuable sur la teneur et l'origine des renseignements et documents obtenus auprès de tiers, sur lesquels elle s'appuie pour motiver des rectifications et les lui communiquer s'il en fait la demande avant la mise en recouvrement des impositions qui constitue une erreur substantielle qui entache la procédure d'irrégularité et entraîne la décharge des impositions fondées sur l'utilisation de ces renseignements et documents.

Monsieur Z soutient que si la présomption édictée par l'article 764 II du Code Général des Impôts selon laquelle, " 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'assurance contre le vol ou l'incendie en cours au jour du décès et conclus par le défunt, son conjoint ou ses auteurs, moins de 10 ans avant l'ouverture de sa succession, sauf preuve contraire " est une présomption qui supporte la

preuve contraire ; que l'évaluation faite dans cette police d'assurance n'est pas représentative de la valeur vénale des biens puisque ce montant a été déclaré à l'assureur par la tutrice de Mme

Il indique avoir fait procéder, les 10 et 24 octobre 2008, par un notaire, Me Guillaume ..., à un inventaire détaillé des biens dans le cadre de la succession de Madame ... et à la prise des objets susceptibles d'estimation par un commissaire-priseur, Me Muriel ... qui a conduit à une évaluation individualisée ; que cette valeur est corroborée par les prix qu'il a retrouvés lors de la vente de 150 oeuvres de M. ... dans la période précédant la date d'ouverture de la succession mais aussi de méventes qui font baisser le prix moyen des oeuvres de l'artiste ; qu'il faut tenir compte également du délai réaliste de diffusion de l'oeuvre de l'artiste sur plusieurs années qui représente un coût non négligeable correspondant à l'obligation d'immobiliser, stocker, entretenir et promouvoir cette oeuvre et qui fait que les praticiens opèrent dans ces situations une décote sur la valeur globale de ces oeuvres pouvant aller jusqu'à 70 %.

Il soutient qu'en l'espèce, l'évaluation de cette décote ne peut être inférieure à 60 % ici compte tenu de la notoriété relative de Monsieur ... par rapport à d'autres sculpteurs contemporains et aux difficultés avérées lors des ventes de ses oeuvres ; qu'une décote doit être appliquée sur la valeur de chaque oeuvre compte tenu du nombre important de ces oeuvres.

Il souligne que la collection ne sera pas vendue puisqu'elle constitue un lot d'oeuvres retirées du marché destiné au futur musée.

Ceci étant exposé, par courrier de son conseil du 6 février 2013, Monsieur Z a sollicité auprès de l'administration fiscale la communication de la liste des objets annexée au contrat d'assurance couvrant les objets d'art d'Alberte ... veuve ... pour une valeur de 673 000 euros. En réponse à cette demande, l'administration fiscale a, par courrier du 26 août 2013, transmis la copie du contrat et la liste des objets annexés.

Dans son courrier postérieur du 6 mai 2014, M. Z n'a pas contesté avoir reçu ces pièces. Le jugement entrepris qui a estimé que la procédure était régulière sera confirmé.

S'agissant de la valorisation des objets d'art, il résulte de l'application de l'article 764 du code général des impôts, que leur valeur est déterminée par le prix net de la vente publique intervenue dans les deux ans du décès et, en l'absence de vente publique, la plus élevée des valeurs figurant : soit dans un acte estimatif de la valeur des biens au jour du décès, dressé dans les cinq ans du décès, soit dans un contrat d'assurances, s'il en existe, concernant les biens et le garantissant contre le vol ou l'incendie, en cours au jour du décès et conclu par le défunt, son conjoint ou ses auteurs, moins de dix ans avant l'ouverture de la succession, sauf preuve contraire.

En l'espèce, l'administration fiscale a fondé son rappel de droit pour insuffisance de valeur des objets d'art déclarée à la succession sur la base d'une police d'assurance souscrite par Mme Alberte ... représentée par sa tutrice, couvrant les risques incendie-dégât des eaux, pour la période du 17 décembre 2007 au 17 décembre 2008 et portant sur des objets d'art d'une valeur totale déclarée de 673 020 euros se trouvant 4 rue Gager Gabillot Paris 15ème, établi sur la base d'un état descriptif et estimatif des meubles, objets mobiliers, tableaux et sculptures dépendant de la tutelle d'Alberte ..., dressé les 23, 30 juillet, septembre 2003 et 7 février 2003 par Maîtres ... et Morel, commissaires priseurs associés à Paris.

Monsieur Z est mal fondé à soutenir que le fait d'avoir hérité de l'ensemble de l'atelier de l'artiste justifierait une décote de 60 % de la valeur des objets d'art légués au motif que leur revente dans leur ensemble conduirait à une chute vertigineuse de la cote de l'artiste et imposerait une revente sur plusieurs années.

Monsieur Z produit un inventaire détaillé des biens dans le cadre de la succession de Mme ... qu'il a fait procéder les 10 et 24 octobre 2009 par une notaire Maître Guillaume ..., la prise des objets ayant été faite par un commissaire-priseur Maître Muriel ... ce qui a conduit à une évaluation individualisée. Il précise que la valeur des biens est corroborée par les prix de 150 ventes antérieures au mois de septembre 2008 incluant les méventes faute d'enchères, ce qui donne un prix moyen par lot de 121 euros, prix à comparer au prix moyen par lot de 157 euros ressortant de l'évaluation 80 lots figurant dans l'inventaire réalisé à la suite du décès.

Or, ainsi que le relève l'administration fiscale, il ressort sur un total de 30 oeuvres vendues (en excluant celles qui ont été retirées des enchères) pour une prix de 18 962 euros un prix moyen de de cession de 632 euros, montant supérieur à celui de 121 euros et qu'aucune oeuvre n'a été vendue au-dessous de 350 euros.

C'est donc à bon droit que l'administration fiscale a retenu, en application de l'article 763 du code général des impôts, le contrat d'assurance garantissant les objets d'art contre l'incendie et le dégât des eaux, en cours au jour du décès de Mme Alberte ... veuve Gilioli, contrat retenant une valorisation établie sur la base d'un état descriptif dressé en 2002 et 2003 par des commissaires-priseurs et conclu moins de 10 ans avant le décès de la souscriptrice.

Monsieur Z ne démontre pas que les objets d'art doivent être considérés comme retirés du marché de l'art dans la mesure où ils auraient vocation à être exposés dans le futur musée qu'il s'est moralement engagé à créer à Paris puisque d'une part, la création d'un tel musée n'était pas une condition du legs et qu'il ne rapporte pas la preuve d'avoir souscrit un tel engagement d'autre part et enfin, qu'il ne justifie que cette création ait été réalisée.

Monsieur Z ne rapporte pas la preuve que la valorisation des objets d'art prise en compte par le contrat d'assurance serait déconnectée de leur valeur réelle sur le marché de l'art et aurait été surestimée par la tutrice par prudence.

Le jugement entrepris sera dès lors confirmé en ce qu'il a estimé que M. Z a échoué à démontrer que le rehaussement de valeur des objets d'art de la succession d'Albert ... veuve ... pratiqué par l'administration fiscale n'était pas fondé et en ce qu'il a débouté celui-ci de ses demandes.

La décision déferée sera également confirmée sur les dépens et l'article 700 du code de procédure civile.

Monsieur Z succombant en son appel sera condamné aux dépens de la présente procédure et débouté de sa demande d'indemnité de procédure.

PAR CES MOTIFS

La cour,

CONFIRME le jugement rendu par le tribunal de grande instance de Paris le 10 novembre 2016 en toutes ses dispositions ;

Y ajoutant,

DÉBOUTE Monsieur Pierre Z de sa demande de restitution ;

CONDAMNE Monsieur Pierre Z aux dépens d'appel ;

DÉBOUTE Monsieur Pierre Z de sa demande d'indemnité de procédure.

LA GREFFIÈRE LE PRÉSIDENT

C. GLEMET E. LOOS