



**Rapport de la commission Fiscalité au Grand Conseil
concernant
le projet de loi du groupe libéral-radical 18.217,
du 30 novembre 2018, sur la dation en paiement
d'impôts sur les successions et donations (LDSD)
et en réponse
au postulat du groupe libéral-PPN 95.108, du 27 mars 1995,
Succession : paiement à l'État par cession d'œuvres d'art**

(Du 19 février 2020)

Monsieur le président, Mesdames et Messieurs,

1. INTRODUCTION ET PROJET DE LOI

En date du 30 novembre 2018, le projet de loi suivant a été déposé :

18.217

30 novembre 2018

Projet de loi du groupe libéral-radical sur la dation en paiement d'impôts sur les successions et donations (LDSD)

*Le Grand Conseil de la République et Canton de Neuchâtel,
sur la proposition de la commission...
décrète :*

Principe

Article premier ¹L'impôt cantonal sur les successions et sur les donations peut être acquitté au moyen de biens culturels d'importance majeure pour le canton, moyennant l'accord du contribuable et de l'État.

²Si l'arrêté d'imposition communal le prévoit, l'impôt communal sur les successions et donations peut également être acquitté par ce moyen. Dans ce cas, l'arrêté d'imposition fixe les principes de procédure applicables.

³En principe, les immeubles ne peuvent pas être remis en dation sauf en cas de biens immobiliers particulièrement importants.

⁴Les biens culturels remis en dation doivent en principe être rendus accessibles au public. Ils peuvent être transférés dans des collections existantes.

opposition du
contribuable

Art. 2 ¹Le contribuable qui souhaite s'acquitter de sa dette d'impôt sur les successions ou les donations par dation en paiement doit en faire la demande écrite.

²La demande doit être adressée à l'Administration cantonale des impôts ; elle doit indiquer la nature et la valeur des biens dont la dation est envisagée ainsi que toute autre information utile.

Proposition des autorités	Art. 3 ¹Sur préavis du département en charge des affaires culturelles, l'Administration cantonale des impôts peut proposer au contribuable de payer l'impôt par dation de biens culturels d'importance majeure pour le canton. ²L'autorité impartit au contribuable un délai pour se déterminer et indiquer la nature et la valeur des biens dont la dation est envisagée. ³Sans réponse du contribuable dans le délai imparti, ou en cas de réponse négative, la proposition est caduque.
Effets de la proposition	Art. 4 ¹Dès sa réception par l'Administration cantonale des impôts, ou dès sa notification au contribuable, lorsqu'elle émane de l'État, la proposition suspend le cours des intérêts moratoires relatifs à la part d'impôt concernée par la dation, telle que déterminée ultérieurement par la commission d'agrément. ²La prescription de la créance fiscale susceptible d'être acquittée par dation est interrompue par tout acte du contribuable ou de l'autorité en relation avec la dation en paiement.
Droits et obligations du contribuable	Art. 5 ¹Le contribuable doit permettre l'accès aux biens dont la dation est proposée, en particulier, à des fins d'expertise. ²Le contribuable est tenu de confier spontanément à la commission d'agrément les certificats, garanties, attestations d'assurance et autres qu'il détient en relation avec les biens dont la remise en dation est envisagée. ³Le contribuable a le droit de consulter son dossier. D'office ou à sa demande, il peut être entendu par la commission d'agrément. ⁴Le contribuable peut retirer en tout temps une proposition de dation en paiement, jusqu'à l'expiration du délai prévu à l'article 11, alinéa 1.
Procédure d'agrément	Art. 6 ¹La proposition de dation du contribuable ou acceptée par ce dernier est transmise sans délai par l'Administration cantonale des impôts au département en charge des affaires culturelles. ²Si elle a adopté un arrêté d'imposition permettant la dation en paiement d'impôts, la commune concernée est aussi informée de la proposition. ³Le département en charge des affaires culturelles effectue un examen sommaire de la proposition émanant du contribuable. ⁴Si l'examen sommaire permet de conclure à un intérêt de l'État à acquérir par dation les biens proposés, ou s'il s'agit d'une proposition émanant de l'État, le département en charge des affaires culturelles saisit la commission d'agrément. ⁵Si l'examen révèle que le bien n'a manifestement pas un intérêt culturel majeur pour le canton, le département en charge des affaires culturelles en informe l'Administration cantonale des impôts. Celle-ci rejette alors la proposition. ⁶Ce rejet est définitif, sans possibilité de recours.
a) Transmission examen préliminaire	
b) Constitution de la commission d'agrément	Art. 7 ¹La commission d'agrément est constituée de deux représentants du département en charge des affaires culturelles, un représentant du Département des finances, un représentant de l'Administration cantonale des impôts et une personnalité de renom tant en matière culturelle que par sa connaissance de la vie publique du canton. ²Les membres de la commission sont désignés par le Conseil d'État pour chaque législature. ³Le Conseil d'État règle l'organisation et le mode de fonctionnement de la commission d'agrément. ⁴Le membre de la commission d'agrément qui n'est pas employé d'État reçoit une indemnité fixée par le Conseil d'État. ⁵Le secrétariat de la commission d'agrément est assuré par le département en charge des affaires culturelles.

c) Désignation des experts	Art. 8 ¹Pour le traitement de chaque affaire relevant de sa compétence, la commission d'agrément s'adjoit le concours d'un ou de plusieurs experts, dont l'un au moins est externe à l'État, en fonction de la nature des biens concernés. ²L'identité du ou des experts est communiquée au contribuable ; en même temps, la commission lui impartit un délai pour se prononcer et éventuellement proposer un ou des experts. ³Si le contribuable ne se détermine pas dans le délai imparti, il est réputé accepter le ou les experts. ⁴Le département en charge des affaires culturelles est compétent pour trancher définitivement les litiges au sujet du ou des experts. ⁵L'indemnisation du ou des experts externes est fixée par le département en charge des affaires culturelles.
d) Mandat de la commission d'agrément	Art. 9 La commission d'agrément examine si les biens culturels proposés en dation présentent une importance majeure pour le canton et, le cas échéant, en estime la valeur.
e) Rapport	Art. 10 ¹La commission d'agrément établit un rapport comprenant en particulier : 1. La référence exacte de la décision de taxation concernée par la dation et le montant d'impôt, ainsi que, le cas échéant, l'intérêt moratoire couru. 2. La désignation exacte du bien dont la dation est prévue. 3. Le résultat de l'estimation. 4. La proposition au Conseil d'État de l'inventaire auquel l'objet peut être porté et de l'institution publique bénéficiaire envisagée par la dation. 5. La proposition au Conseil d'État, dûment motivée, d'accepter ou de rejeter la dation en paiement.
f) Transmission du rapport - Réponse du Conseil d'État	Art. 11 ¹La commission d'agrément transmet son rapport au contribuable et lui impartit un délai de trois mois pour se déterminer. ²S'il ressort des déterminations du contribuable qu'il s'oppose à la dation ou s'il ne se détermine pas dans le délai imparti, la proposition de dation en paiement est caduque. ³Lorsqu'elle reçoit les déterminations favorables du contribuable, la commission d'agrément les transmet sans délai avec la proposition au Conseil d'État.
g) Décision du Conseil d'État	Art. 12 ¹Le Conseil d'État examine la proposition de la commission d'agrément et statue. ²L'Administration cantonale des impôts informe le contribuable de la décision du Conseil d'État, laquelle devient aussitôt exécutoire sous réserve de l'alinéa suivant. ³Si le Conseil d'État modifie les termes de la proposition de la commission d'agrément, l'article 11 s'applique par analogie. ⁴Si la décision du Conseil d'État est positive, l'Administration cantonale des impôts procède, avec l'aide du département en charge des affaires culturelles ^A, à l'exécution de la dation. ⁵Il n'y a pas de voie de recours contre la décision du Conseil d'État.
Soulte	Art. 13 La dation en paiement ne donne pas lieu au versement d'une soulte de la part de l'État.

Frais	Art. 14 ¹Lorsque la dation en paiement aboutit, la commission d'agrément répartit les frais par moitié entre l'État et le contribuable. ²Dans les autres cas, les frais sont répartis par la commission d'agrément compte tenu de l'ensemble des circonstances, et notamment du fait que la proposition émanait du contribuable ou de l'État. ³La décision de la commission d'agrément relative aux frais est susceptible de recours sans préjudice de la procédure de dation en paiement. Le délai court dès la notification du rapport de la commission d'agrément au contribuable. ⁴L'Administration cantonale des impôts est compétente pour percevoir les frais selon la répartition effectuée par la commission d'agrément.
Exigibilité de la créance et intérêt moratoire	Art. 15 ¹La créance fiscale est à nouveau exigible et l'intérêt moratoire recommence à courir : – dès que la dation en paiement est exécutoire ; – dès que la proposition de dation en paiement est caduque, retirée ou rejetée ; – dès la première tentative infructueuse d'exécuter une dation en paiement agréée par le Conseil d'État.
Garantie en cas d'éviction	Art. 16 ¹En cas d'éviction de l'État suite à une revendication par un tiers de bonne foi, la créance fiscale renaît sans autre. ²L'État peut renoncer à prélever l'intérêt moratoire, si le contribuable était de bonne foi.
Acquittement de la dette fiscale	Art. 17 ¹Une fois la dation exécutée, la dette fiscale est créditée au compte de l'autorité fiscale. ²Le Conseil d'État règle les modalités de la gestion budgétaire de la dation en paiement.
Référendum	Art. 18 La présente loi est soumise au référendum facultatif.
Promulgation et entrée en vigueur	Art. 19 ¹L'entrée en vigueur de la présente loi est fixée au 1^{er} janvier 2020. Elle est applicable aux successions n'ayant pas fait l'objet d'une taxation passée en force. ²Le Conseil d'État pourvoit, s'il y a lieu, à la promulgation et à l'exécution de la présente loi

Neuchâtel, le

Au nom du Grand Conseil:

Le président, *La secrétaire générale,*

Premier signataire : Julien Spacio.

Autres signataires : Marc-André Nardin, Nicolas Ruedin, Jean-Claude Guyot, Edith Aubron Marullaz, Quentin di Meo, Andreas Jurt, Yves Strub, Jan Villat, Alain Gerber, Michel Robyr, Bruno Cortat, Etienne Robert-Grandpierre, Patrice Zürcher.

Ce projet a été transmis, comme objet de sa compétence, à la commission Fiscalité.

2. COMPOSITION DE LA COMMISSION

La commission a siégé dans la composition suivante :

Président	M. Hermann Frick
Vice-président et rapporteur	M. Laurent Debrot
Membres	M ^{me} Sandra Menoud
	M. Andreas Jurt
	M. Boris Keller
	M. Mathieu Aubert
	M. Frédéric Matthey-Doret
	M. Théo Bregnard
	M ^{me} Christine Ammann Tschopp
	M. Philippe Loup
	M ^{me} Martine Docourt Ducommun
	M. Antoine de Montmollin
	M. David Moratel
	M. Stéphane Reichen
	M. Adrien Steudler

3. TRAVAUX DE LA COMMISSION

La commission a examiné le projet de loi en dates des 3 septembre 2019, 6 novembre 2019 et 22 janvier 2020.

M. Laurent Kurth, conseiller d'État, chef du Département des finances et de la santé, ainsi que le chef du service des contributions (SCCO), ont participé aux travaux de la commission.

M. Julien Spacio a défendu le projet de loi.

4. EXAMEN DU PROJET DE LOI / DÉCRET

4.1. Position de l'auteur du projet

Invité par la commission, M. Julien Spacio, premier signataire du projet de loi, explique que l'instrument de la dation en paiement d'impôt existe dans les cantons de Vaud et de Genève. Concernant Neuchâtel, il évoque, par exemple, un cas dans lequel ce projet de loi pourrait s'avérer utile. Il souhaite donc combler une lacune de la législation neuchâteloise. Le projet de loi a été repris du canton de Vaud. Il admet qu'il s'agit d'une procédure complexe pouvant éventuellement être toilettée. Concernant la nécessité d'une telle loi, il estime qu'il vaut mieux avoir un processus inscrit dans une loi, garantissant une transparence totale, plutôt que l'État se porte acquéreur de biens de manière opaque en contrepartie d'une créance fiscale. Il rappelle que l'État reste libre d'accepter ou de refuser la dation en paiement d'impôt. L'intérêt est non seulement financier, mais surtout culturel. C'est une manière de promouvoir la culture avec des biens privés pouvant devenir accessibles à l'ensemble du public.

Selon le projet de loi, une commission d'agrément serait chargée d'examiner si les biens culturels proposés en dation présentent une importance majeure pour le canton et, le cas échéant, d'en estimer la valeur.

À la remarque que, contrairement à Neuchâtel, les cantons qui connaissent une telle loi ont des musées cantonaux leur permettant de mettre en valeur les œuvres ainsi acquises, l'auteur répond qu'il est possible d'avoir des œuvres cantonales exposées dans des musées communaux.

4.2. Position du Conseil d'État

Même si le Conseil d'État éprouvait à priori une certaine sympathie pour ce projet, il a finalement reconnu qu'il serait extrêmement difficile à concrétiser.

Payer ses impôts en donnant des œuvres d'art à l'État ou à la commune implique, si le contribuable est complètement exonéré, que la collectivité qui les reçoit honore les impôts de l'autre collectivité. D'autre part, qui fixe la valeur d'une œuvre d'art ? Quels seront les conflits lorsque l'artiste apprendra que ses œuvres ne valent pas ce qu'il prétend ? Quelle sera la réaction du propriétaire des œuvres ou des héritiers en découvrant que cette valeur ne couvre pas ce qu'ils doivent en impôt ? Est-ce à l'État d'assumer l'éventuel risque de restitution d'œuvres en raison de leur histoire ? Comment régler la question de l'éventuelle plus-value encaissée par l'État en cas de revente de l'œuvre ? Combien coûtera le stockage et la conservation des œuvres aux collectivités publiques ?

Dès lors, et sous réserve de cas exceptionnels pouvant être traités par convention, le Conseil d'État estime que l'idée doit être écartée.

4.3. Débat général

Une large majorité de la commission partage l'avis du Conseil d'État estimant principalement que le refus du projet de loi n'empêcherait pas de régler des cas particuliers par des conventions. Elle reconnaît toutefois que le projet n'a pas de caractère automatique ou contraignant puisqu'un accord entre l'État et le contribuable devrait toujours avoir lieu.

Plusieurs commissaires se sont inquiétés de l'aspect volatile et parfois irrationnel de la valeur des œuvres d'art, celle-ci devant être estimée par des experts dont les honoraires sont parfois prohibitifs. D'autres commissaires se sont posé la question de savoir pourquoi limiter ce projet aux biens culturels et pas à tout bien en nature.

La commission a aussi relevé que l'entreposage d'œuvres d'art a un coût que l'État ne peut supporter sans autre à long terme et qu'il conviendrait de quantifier lors de la convention d'acquisition. La possession d'œuvres d'art est aussi un risque dont les autorités Chaux-de-Fonnières ont fait la difficile expérience lors de la restitution d'une œuvre spoliée par le régime de Vichy.

Les avis du service de la culture et du service des contributions ont été demandés et figurent dans la note annexée au présent rapport (cf. annexe 2).

5. CONCLUSION

Par 9 voix contre 1 et 4 abstentions, la commission recommande au Grand Conseil de ne pas entrer en matière sur le projet de loi ci-devant.

6. POSTULAT DONT LA COMMISSION PROPOSE LE CLASSEMENT (cf. annexe 1)

Suite au dépôt du projet de loi Libéral-radical 18.218 traité en amont, le bureau du Grand Conseil a décidé de confier le traitement du postulat du groupe libéral-PPN 95.108, du 27 mars 1995, Succession : paiement à l'État par cession d'œuvres d'art à la commission Fiscalité.

Les arguments apportés par le Conseil d'État, notamment en matière d'évaluation et de conservation des œuvres d'art, étant également applicables à la proposition formulée par le postulat, la commission a décidé de ne pas y donner suite.

À l'unanimité, la commission propose au Grand Conseil d'accepter le classement du postulat du groupe libéral-PPN 95.108, du 27 mars 1995, Succession : paiement à l'État par cession d'œuvres d'art.

Veuillez agréer, Monsieur le président, Mesdames et Messieurs, l'assurance de notre considération distinguée.

Neuchâtel, le 19 février 2020

Au nom de la commission Fiscalité :

Le président,

H. FRICK

Le rapporteur,

L. DEBROT

27 mars 1995

95.108

Postulat du groupe libéral-PPN

Succession : paiement à l'État par cession d'œuvres d'art

Le Conseil d'État est invité à étudier l'introduction, dans la législation en la matière, de dispositions permettant, d'entente avec l'État, le paiement de l'émolument de dévolution d'hérédité et des droits de succession par la cession, à ce dernier, d'œuvres d'art de nature mobilière ou immobilière.

Signataires : C. de Montmollin et J.-G. Béguin.

Note du Département des finances et de la santé aux membres de la commission Fiscalité

Paiement de l'impôt sur les successions par dation d'œuvres d'art (projet de loi 18.217 et postulat 95.108)

La présente note résume les avis du service de la culture et du service des contributions, relative aux questions soulevées en lien avec les objets précités. Nous vous renvoyons au surplus à l'avis du service juridique exprimé par email de M. Aebischer le 6 novembre 2019.

Avis du service de la culture

En matière de dispositif nécessaire à l'évaluation d'œuvres d'art, le service de la culture n'est pas compétent. Un groupe d'experts, spécialisés selon les périodes et les techniques, serait imaginable, même si des experts compétents sont parfois difficiles à trouver. Chaque expertise nécessiterait un financement. Les tarifs dans ce domaine peuvent être assez prohibitifs surtout qu'il s'agirait dans un premier temps d'authentifier les œuvres puis d'en déterminer le prix. De plus, si la cession se fait en vue d'une vente ultérieure afin de réaliser la créance fiscale, c'est alors mettre les pieds dans un marché assez volatil.

Le préavis du SCNE est donc négatif en raison de la difficulté de mise en œuvre, de son coût et du caractère volatil du marché des œuvres d'art.

Remarques :

- Le canton de Neuchâtel constitue une collection par des acquisitions de pièces d'artistes neuchâtelois vivants. Ce critère lui confère sa spécificité et son originalité. La nature de cette collection en main publique changerait avec l'arrivée de pièces plus « exotiques ». Cette collection cantonale, qui manque par ailleurs de visibilité, répond actuellement à deux fonctions :
 1. Constituer une archive de la production artistique locale, ce qui permet la constitution d'un patrimoine, en principe inaliénable.
 2. Soutenir les artistes neuchâtelois et les galeries qui les exposent.
- Les nouvelles pièces finiraient probablement au dépôt, oubliées de tous. Il faut savoir que ce dépôt n'est pas vraiment sécurisé et les conditions de conservations minimales. Si elles étaient prêtées aux collaborateurs de l'administration, comme les autres œuvres, ces mêmes questions de conservation et de sécurité se poseraient de manière encore plus aigüe.
- L'État a accepté de participer à la création de deux fondation pour conserver les œuvres de deux artistes neuchâtelois, renommés à leur époque. La gestion de ces fondations est compliquée, prend du temps et est régulièrement critiquée par les descendants qui estiment que les œuvres ne sont pas assez mises en valeur.
- La cession d'œuvres d'art pour s'acquitter de l'impôt sur les successions a été mise en pratique par le passé sans que cela n'ait nécessité de base légale particulière.

Avis du service des contributions

Tant le projet de loi 18.217 que le postulat 95.108 posent une question centrale quant au rôle de l'État et à ses compétences. Pour assurer la délivrance de prestations à la population, l'État perçoit un impôt par des paiements d'argent. C'est à cette fin qu'il s'est doté d'outils légaux, organisationnels, administratifs et financiers. Les activités liées à la valorisation d'œuvres d'art ne sont pour l'heure pas du ressort de l'État et nécessiteraient de développer une infrastructure et des compétences considérables qui représenteraient un investissement conséquent.

La première difficulté est liée à la valorisation des œuvres d'art. Sur le plan fiscal, il est difficilement envisageable de procéder à une telle valorisation sans avoir recourt à des expertises. Par ailleurs, la nature du marché de l'art introduit un paradoxe en ceci que la valeur de l'œuvre pourrait se trouver modifiée entre le moment de l'évaluation de la succession et celui de l'évaluation de l'œuvre proposée en paiement de l'impôt. Ainsi, dans le cas d'une valeur plus élevée, le montant de l'impôt de succession s'en trouverait augmenté.

Deuxième difficulté : la valeur d'une œuvre d'art est très fluctuante. Le facteur temps joue notamment un rôle déterminant. La valeur estimée aujourd'hui pour une œuvre d'art peut se trouver décuplée sur le long ou le moyen terme. Comment dès lors assurer la couverture d'une créance fiscale ? De plus, le contexte de négociation qui accompagnerait inmanquablement tout arrangement de ce type introduit une forte connotation d'arbitraire contraire au domaine de l'impôt, dont le calcul est déterminé de manière précise selon un faisceau réglementaire bien établi.

Cette difficulté liée à l'opposition entre la nature fluctuante du marché de l'art et le caractère réglementé et précis de l'impôt apparaissent comme insurmontables.

Il convient par ailleurs de considérer les problèmes qui pourraient survenir lors de la vente d'œuvres d'art. En effet, comment réagiraient les héritiers si quelques années plus tard l'État vendait et réalisait un bénéfice important par rapport au montant de la créance fiscale au moment de la cession de ces œuvres ? De manière inverse, comment l'État pourrait-il se prémunir contre d'éventuelles pertes de valeur des œuvres d'art acquises contre le paiement de l'impôt ?

Il semble évident aux yeux du Conseil d'État qu'un investissement très important serait requis pour mettre en place les procédures, les outils et les bases légales nécessaires afin de répondre à toutes ces difficultés. Outre la désignation, voire l'engagement d'experts, leur rémunération, la gestion et la promotion à fin de vente des œuvres acquises, l'État devrait se doter de mécanismes lui permettant d'absorber les fluctuations de valeur afin de se prémunir contre les pertes financières. L'État n'est pas un investisseur et ne s'adonne pas à la spéculation. Il n'est pas non plus courtier d'art.

D'autres questions surviennent à l'examen de cette proposition :

- Selon le principe du "qui paie décide", qui supporte le coût de l'expertise ?
- Si aucune des parties n'est d'accord avec la valeur, quelles seraient les voies de recours ?
- Qui assume les risques de pertes ?
- Comment régler les éventuelles situations de dol ?

L'examen rapide des problématiques qui découlent de cette proposition pose un grand nombre de questions qui paraissent insolubles. L'État a besoin de liquidités pour son fonctionnement. Il n'a pas de vocation de marchand d'art. L'histoire démontre aussi que des œuvres d'art acquises par un État peuvent souvent être réclamées quelques dizaines d'années plus tard par des membres de la famille d'anciens propriétaires. Sur le plan économique, il ne semble pas réaliste d'attendre de l'État qu'il supporte les risques d'une telle procédure de même que le coût engendré par la structure à mettre en place.

Nous relevons finalement que, selon l'avis récent du service juridique, des dispositions légales spécifiques ne sont pas nécessaires. Une solution satisfaisante pourrait être envisagée par l'intermédiaire d'une convention.

Neuchâtel, le 20 novembre 2019