

**IMPOSITION DES ARTISTES, AUTEURS, SPORTIFS
SELON LEUR REVENU MOYEN**

Articles 100 bis et 84 A du CGI

OBJET :

**LISSER LES REVENUS IRREGULIERS
POUR ATTENUER LES EFFETS DE LA PROGRESSIVITE DE L'IMPÔT**

COMMENT :

CALCULER LE REVENU MOYEN DES TROIS OU CINQ DERNIERES ANNEES

Régime d'imposition qui impacte les années à venir : impôt étalé dans le temps

Ne pas confondre avec le régime des revenus exceptionnels ou différés (système du quotient)

POUR QUI ?

**REVENUS CARACTERISES PAR LEUR IRREGULARITE PROVENANT DE LA PRODUCTION
LITTERAIRE, SCIENTIFIQUE, ARTISTIQUE OU PARTIQUE D'UN SPORT**

AUTEURS

Loi 7 février 1953

ARTISTES

Loi 30 décembre 1985

SPORTIFS

Loi 13 juillet 1992

REVENUS DEFINIS PAR LA LOI, LA DOCTRINE, ET L'ECLAIRAGE DE LA JP

Article 100 bis du CGI

I Les bénéfices imposables provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique de même que ceux provenant de la pratique d'un sport peuvent, à la demande du contribuable soumis au régime de la déclaration contrôlée, être déterminée en retranchant, de la moyenne des recettes de l'année de l'imposition et des deux années précédentes, la moyenne des dépenses de ces mêmes années.

Les contribuables qui adoptent ce mode dévaluation pour une année quelconque sont obligatoirement soumis au régime de la déclaration contrôlée en ce qui concerne les bénéfices provenant de leur production littéraire, scientifique ou artistique ou ceux provenant de la pratique d'un sport. L'option reste valable tant qu'elle n'a pas été expressément révoquée ; en cas de révocation, les dispositions du premier alinéa continuent toutefois de produire leurs effets pour les bénéfices réalisés au cours des années couvertes par l'option.

II A compter de l'imposition des revenus de 1982, les contribuables peuvent également demander qu'il soit tenu compte de la moyenne des recettes et des dépenses de l'année d'imposition et des quatre années précédentes.

Les contribuables qui adoptent cette période de référence ne peuvent revenir sur leur option pour les années suivantes.

Article 84 A du CGI

Les dispositions prévues par l'article 100 bis sont applicables, sous les mêmes conditions, pour la détermination des salaires imposables des artistes du spectacle, titulaires d'un contrat entrant dans les prévisions des articles L 7121-3 à L 7121-7 du code du travail et des salaires imposables des sportifs au titre de la pratique d'un sport.

Article 93, 1 quater du CGI

Lorsqu'ils sont intégralement déclarés par les tiers, les produits de droits d'auteur perçus par les auteurs des œuvres de l'esprit mentionnées à l'article L 112-2 du code de la propriété intellectuelle (*avant 2011 : les écrivains et compositeurs*) sont, sans préjudice de l'article 100 bis, soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles prévues en matière de traitements et salaires.

La déduction forfaitaire de 10% pour frais professionnels, prévue au 3^e de l'article 83, s'applique au montant brut des droits perçus diminués des cotisations payées au titre des régimes obligatoire et complémentaire de sécurité sociale.

INTERET MATHEMATIQUE DU LISSAGE DES REVENUS PAR UNE MOYENNE SYSTEME D'IMPOSITION PAR PROGRESSIVITE DU TAUX DE L'IMPOT

Rappel du contexte

- Régime du revenu moyen : dispositif de 1953
- Evolution de la progressivité :
 - Entre 1949 et 1974 : Stabilité
 - Entre 8 et 9 tranches
 - De 0% à 60%
 - Etalement des tranches de 1975 à 1986
 - Progressivité sur 13 à 14 tranches
 - Taux entre 0% et 65% (au-delà de 48 000 €)
 - Entre 1987 et 2011 : diminution des tranches et réduction des taux
 - Réduction à 7 tranches en 1994
 - Puis à 5 tranches depuis 2007
 - Création d'une 6^{ème} tranche en 2013
- BAREME POUR LES REVENUS 2015

14% entre 9 700 € et 26 791 €

30% entre 26 791 € et 71 826 €

41% entre 71 826 € et 152.108 €

Taux de 45 % au-delà de 152 108 €

ajout de la CEHR (3 et 4 %) au-delà de 250 000 € (depuis 2011)

PRINCIPE

IMPOSITION D'UN REVENU MOYEN

ANNEE	REVENU	REVENU MOYEN année N	
		5 ANS	3 ANS
N - 4	5 000 €		
N - 3	5 000 €		
N - 2	5 000 €	<u>130 000 €</u>	
N - 1	15 000 €	5	<u>120 000 €</u>
N	100 000 €		3
	Taux 41%		
REVENU MOYEN		OPTION 5 ANS : 26 000 €	OPTION 3 ANS : 40 000 €

PROFESSIONS ARTISTIQUES : article 84 A du CGI

ARTISTES DU SPECTACLE

Rémunérations des artistes sous contrat de travail visé à l'article L 762-1 du C Travail

Pour leurs prestations qui demandent leur participation personnelle

- **Musique :** **artiste lyrique, artiste de variétés, musicien,**
 - **Chef d'orchestre, arrangeur orchestrateur**
- **Interprètes :** **artiste dramatique, artiste de complément,**
- **Metteur en scène**

Selon le BOFIP BOI-RSA-BASE-10 (12 septembre 2012)

Les redevances artistiques dues en fonction de la vente ou de l'exploitation de l'enregistrement de la prestation sont imposables dans la catégorie des BNC et peuvent bénéficier de l'article 100 bis du CGI

Certaines prestations ne sont pas admises à bénéficier du dispositif visé à l'article 84 A

- **EXCLUSION : activité de Mannequin (hormis en cas d'interprétation personnelle)**
(TA Paris 13 juillet 2011, Miquel)

AUTEURS visés à l'article **100 bis**, combinaison avec l'article **93, 1 quater** du CGI

Hormis les héritiers et légataires

Article 100 bis du CGI :

Revenus provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique (hormis héritiers ou légataires).

Droits de propriété littéraire et artistiques protégés par les **articles L 111-1 et s. du CPI***

Champ d'application beaucoup plus vaste que celui de l'article 93, 1 quater du CGI

Enregistrement, et exploitation des enregistrement des prestations des artistes, exploitation des œuvres audiovisuelles

- Redevances artistiques (royalties) des artistes-interprètes , chanteurs, musiciens, (Primes fixes ou proportionnelles
- Rémunérations d'utilisation secondaire d'une œuvre (rediff ; cession. ;)
- Inventeurs (professionnels ou non) : lorsqu'ils relèvent des BNC et sont exclus du régime des PVLT

Article 93, 1 quater du CGI : l'ensemble des auteurs des œuvres de l'esprit (protégées par l'**art. L 112-2 du CPI**) peuvent opter pour l'art 100 bis sur leurs produits de droits d'auteur (« écrivains et compositeurs » jusqu'en 2011)

- Ecrits littéraires, artistiques et scientifiques ; œuvres dérivées (traductions, adaptations)
- Œuvre orale, conférences, allocutions, sermons et plaidoiries
- Œuvres musicales, avec ou sans parole (électronique) ; œuvres chorégraphiques
- Œuvres audiovisuelles et radiophoniques,
 - o Scénario, adaptation, dialogues, réalisation (doublages, traductions, sous-titres.. :précisions D. adm 2000)
- Œuvres graphiques et plastiques, sculpture, dessins, BD, peintures, lithographies
- Œuvres des arts appliqués à l'industrie ; œuvres photographiques ;

BOFIP (12 septembre 2012) : précisions sous l'**article 93, 1 quater** (version postérieure à 2011)

SPORTIFS

ajout par la Loi du 13 juillet 1992 codifiée sous les articles 100 bis et 84A du CGI

- **Revenus tirés de la pratique de leur sport, imposables soit en salaires soit en BNC:**
 - **Précisions adm. pas de distinction entre amateurs ou professionnels**
(BOI-BNC-SECT-20-20)

 - **Les dispositions de l'article 100 bis ne sont pas applicables aux :**
 - **Produits de contrats publicitaires**
 - **Produits de contrats de parrainage**

 - **Les dispositions des articles 100 bis et 84 A ne sont pas applicables aux entraîneurs d'équipes sportives**

MOYENNE DES REVENUS ET DES CHARGES SUR LA PERIODE DE REFERENCE

LES REVENUS SOUS 100 bis

Art 84 A : SALAIRES

- **CACHETS, rémunérations des artistes** (hormis les redevances artistiques), **sportifs**
pas applicable aux allocations ASSEDICS (CAA Paris 9 juillet 1999, Klinger) ; **Congés spectacles non exclus**
- **Droits Auteur intégralement déclarés par les tiers (société d'auteurs : SACEM...)**
(et sans option BNC) Même versés par des sociétés situées à l'étranger

Art 100 bis : Bénéfices tirés de la production littéraire, scientifique ou artistique, et provenant de la pratique d'un sport, dans la catégorie des BNC et exclusivement sous le régime de la déclaration contrôlée

- **Redevances artistiques** (sommes versées à l'artiste sans recours à sa présence...)
- **Droits voisins des droits d'auteur de l'artiste interprète**
- **Royalties de la rémunération équitable ou de la copie privée**
- **Droits d'Auteur (non déclarés par les tiers) sur option (valable jusqu'à N+2)**
 - **Vente de l'œuvre ; exploitation ; avances forfaitaires ; redevances....**
(Prix littéraires : soit exonérés, soit sous régime des revenus exceptionnels)

EN CAS D'OPTION POUR LE REGIME DE L'ARTICLE 100 BIS AVEC ETABLISSEMENT D'UNE PREMIERE DECLARATION 2035 PENSER A L'ADHESION A UNE ASSOCIATION AGREE

LES CHARGES : frais professionnels

Déduction des frais professionnels:

- **Forfaitairement (10%, plafonnée et commune à tous les TS),**
- **Pour leur montant réel sur justification**

Sous le régime d'imposition des Traitements et Salaires

- **la déduction est forfaitaire ; plafond annuel environ 12 000 € sur tous les salaires**
- **sauf option pour la déduction des frais réels (frais spécifiques des professions artistiques)**
- **un même régime de déduction global pour tous les salaires imposables (même si D.A imposés en TS)**
- **les D.A imposés en TS (sur le montant net des cotisations obligatoires de sécurité sociale) bénéficient du forfait de 10%, sauf renonciation et option pour les frais réels**

Sous le régime de la déclaration contrôlée des BNC :

- **Droits d'auteur :**
 - **déduction des frais sur le produit des droits d'auteur diminué des cotisations obligatoires de sécurité sociale ;**
 - **frais spécifiques aux « écrivains et compositeurs »**

POURQUOI ?

ECONOMIE PUREMENT MATHEMATIQUE :

- **LISSEZ LES REVENUS N-2 A N (OU N-4 A N)**
- **BENEFICIER DE TRANCHES D'IMPOSITION INFERIEURES AUX TRANCHES CORRESPONDANT AUX REVENUS DE L'ANNEE N**

INTERÊT DE L'OPTION

- **A QUEL MOMENT :**

DEBUT D'ACTIVITE (DE REMUNERATION)

CROISSANCE D'ACTIVITE

- **COMPRENDRE LES LIMITES DU DISPOSITIF SUR LE LONG TERME**
- **APPRECIER L'AVANTAGE DE L'ALLEGEMENT DE L'IMPOSITION AU DEMARRAGE (BUT ?)**
- **PROVISIONNER L'IMPÔT POUR EVITER LES DECONVENUES – REACTUALISATION ANNUELLE SELON L'EVOLUTION DE LA CARRIERE**
- **SAVOIR ENVISAGER LA RENONCIATION DE L'OPTION ET EN CHOISIR LE MOMENT**

HYPOTHESE 1 : PAS DE REVENUS SUR N+1 ET N+2

ANNEE	REVENU réalisé	taux	IMPOT	REVENU IMPOSABLE revenu moyen	IMPOT taux	
N-4 2011	4 000 €		0	hors option		
N-3 2012	27 000 €	14%	2 000 €	hors option		ECONOMIE EN N
N-2 2013	20 000 €	14%	1 200 €	17 000 €	14%	700 €
N-1 2014	120 000 €	41%	30 000 €	55 666 €	30%	9 300 €
N 2015	115 000 €	41%	29 000 €	85 000 €	41%	18 000 €
						TOTAL 32 200 €

PROVISION SUR N+1 & N+2						
N+1 2016	0			78 000 €	30%	15 000 €
N+2 2017	0			38 000 €	30%	4 500 €
						TOTAL 19 500 €

ECONOMIE DEFINITIVE (32 200 – 19 500) = 12 700 €

HYPOTHESE 2 : CONTINUITE DE REVENUS SUR N+1 ET N+2

ANNEE	REVENU réalisé	taux	IMPOT	REVENU IMPOSABLE revenu moyen	IMPOT taux	
N-4 2011	4 000 €		0	hors option		
N-3 2012	27 000 €	14%	2 000 €	hors option		ECONOMIE EN N
N-2 2013	20 000 €	14%	1 200 €	17 000 €	14%	700 € 500 €
N-1 2014	120 000 €	41%	30 000 €	55 666 €	30%	9 300 € 20 700 €
N 2015	115 000 €	41%	29 000 €	85 000 €	41%	18 000 € <u>11 000 €</u>
						TOTAL 32 200 €

COÛT SUR N+1 & N+2

N+1 2016	50 000 €	30%	7 800 €	95 000 €	41%	21 500 €	13 700 €
N+2 2017	50 000 €	30%	7 800 €	72 000 €	30%	13 600 €	<u>5 800 €</u>
						TOTAL 19 500 €	

ECONOMIE DEFINITIVE (32 200 – 19 500) = 12 700 €

SUIVI DES IMPOSITIONS A PROVISIONNER SELON L'ARTICLE 100 BIS DU C.G.I

PERIODE 2015-2017

ANNEE	REVENUS réalisés	BASE DU CALCUL 1/3	REVENU MOYEN
2013	20.000	6.666	
2014	120.000	40.000	
2015	115.000	38.333	
2016	0	0	(40.000 + 38.333)
2017	0	0	38.333

MOYENNE DES REVENUS IMPOSABLES		IMPÔT A PROVISIONNER
En 2016	78.333 €	15.000
En 2017	38.333 €	4.500
TOTAL		19.500

SUIVI DES IMPOSITIONS A PROVISIONNER SELON L'ARTICLE 100 BIS DU C.G.I

PERIODE 2015-2017

ANNEE	REVENUS réalisés	BASE DU CALCUL 1/3	REVENU MOYEN
2012	20.000	6.666	
2013	120.000	40.000	
2014	115.000	38.333	
2015	50.000	16.666	(40.000 + 38.333 + 16.666)
2016	50.000	16.666	(38.333 + 16.666 + 16.666)

	MOYENNE DES REVENUS IMPOSABLES	IR Sur revenu réalisé	IR Sur revenu moyen	IMPÔT A PROVISIONNER
En 2015	95.000 €	7.800	21.500	15.000
En 2016	71.666 €	7.800	13.600	4.500
TOTAL				19.500

FORMALITES D'OPTION POUR LE DISPOSITIF DE L'ARTICLE 100 BIS

OPTIONS MULTIPLES, INDEPENDANTES, CUMULATIVES

Double choix (pour chaque option) au moment de la déclaration des revenus :

- pour le dispositif légal lui-même, applicable aux revenus désignés
- et pour la période de référence (le choix de la période est irréversible)

Formulation de l'option en N+1 : application immédiate aux revenus de l'année N soumis au dispositif

Les revenus de l'année N sont soumis au calcul du revenu moyen des 3 ou 5 dernières années

- Conséquences sur les revenus N-1 à N-4 qui auraient déjà supporté l'IR : à chiffrer

Remonter les effets de l'option jusqu'à la prescription :

- par voie de réclamation, et même à l'occasion d'une **procédure de redressement** (BOFIP, depuis une Rép de Villiers du 15 août 1994) pour atténuer les majorations et pénalités
 - En pratique, l'année N+1 (2016), il est possible de faire remonter l'option sur N-2 (2013)
Calcul du revenu moyen N-2 (sur les 3 ou 5 dernières années : N-2 à N-4, ou N-2 à N-6)
 - Voire même, user du recours gracieux pour demander l'option dès N-3
 - Option possible même en cas de dépôt des déclarations de revenus antérieures sous le régime Micro-BNC (présentation de déclarations contrôlées pour chacune des années antérieures)
 - Demande de dégrèvement et de restitution : à conserver à titre de provision
- En l'absence de revenus au titre des années antérieures : montants nuls « 0 »

REVOCAATION

Révocation autorisée par la Loi du 29/12/1994 (codifiée sous l'article 100 bis I)

Formalités :

- **révocation expresse en N+1 concernant les revenus de l'année N**
(au moment de la déclaration : jusqu'en 2017...)
- **Il n'est pas prévu de présenter une demande de révocation à titre rétroactif**

Certaines situations n'entraînent pas la cessation ou la caducité de l'option :

- **Un changement dans la composition du foyer, tel que le divorce n'entraîne pas la caducité**
(TA Montreuil 26 janvier 2012, Benarbia)
- **Le décès du bénéficiaire de droits d'auteur soumis au régime de l'article 100 bis n'entraîne pas l'imposition immédiate des fractions de droits d'auteur non encore imposées**
(TA Paris 12 mars 2012, Succ Mme Rauber)
- **Le changement de résidence hors du territoire français n'empêche pas la poursuite des effets du dispositif de l'article 100 bis sur les déclarations des années postérieures au départ (à défaut de précisions de la Loi ; le dispositif n'étant pas réservé aux résidents français)**
 - **Poursuite des effets du 100 bis sur les TS (toujours soumis à IR en France**
 - **Poursuite des effets du 100 bis sur les BNC (DA ou royalties...) voir convention internationale**
 - **Attention à la question de l'imputation du crédit d'impôt à l'étranger**
 - **Surtout en cas d'imposition exclusive dans le pays de résidence**

Choix de l'année de révocation

- Au cas par cas : différents motifs conduisent à la révocation
 - Evolution de carrière
 - Changement de profession
 - Perte de revenus pérenne
- Révocation option par option
- CONSEQUENCES DE LA REVOCATION (BOFIP)

EXEMPLE SUR 3 ANS

ANNEE	REVENU	REVENU IMPOSABLE
N-2	60 000 €	
N-1	30 000 €	
N	10 000 €	10 000 + $\frac{1}{3}(60\ 000 + 30\ 000) = 40\ 000$ €
N+1	0	0 + $\frac{1}{3}(30\ 000) = 10\ 000$ €
N+2	0	

QUEL AVENIR POUR CE DISPOSITIF A L'HORIZON 2018 ?

COMMUNICATION ACTUELLE DU GOUVERNEMENT :

MISE EN PLACE DE LA RETENUE A LA SOURCE :

- SUR LES SALAIRES : RAS sur le flux financier
- SUR LES BNC : RAS par acompte

Applications : exemple de TS sous option 100 bis

- Revenus déjà soumis au dispositif

	REVENUS NET	TAUX	REVENU MOYEN	TAUX IR
○ 2014	100 000			
○ 2015	50 000			
○ 2016	60 000	30%	70 000	30%
○ 2017	100 000	41%	70 000	30%
○ 2018 a)	20 000	14%	60 000	30%
b)	110 000	41%	90 000	41%

COMMENT SERA PAYE L'IMPOT SUR LES SALAIRES EN 2017 ? EN 2018 ?

QUELLE SOLUTION EN CAS D'OPTION EN 2017 ? OU 2018 ?

OU REVOCATION EN 2017? OU EN 2018 ? ET SI LES REVENUS PERCUS EN 2018 = 0 ?