

Revue

Lexbase Hebdo édition fiscale n°654 du 12 mai 2016

[Fiscalité des particuliers] Événement

L'imposition des artistes, auteurs et sportifs — Compte-rendu de la réunion du 15 avril 2016 de la Commission "Fiscal et douanier" du barreau de Paris

N° Lexbase : N2642BWR



par Jules Bellaïche, Rédacteur en chef de Lexbase Hebdo — édition
fiscale

La Commission "Fiscal et douanier" du barreau de Paris, sous la coresponsabilité de Monsieur Louis-Marie Bourgeois et Monsieur Alain Theimer, organisait le 15 avril 2016, une réunion sur le thème de l'imposition des artistes, auteurs et sportifs, animée par Louis-Marie Bourgeois, Avocat à la Cour, avec la participation de Madame Mireille Cabeli-Peretti, Avocat. Présentes à cette occasion, les éditions juridiques Lexbase vous proposent de retrouver le compte-rendu de cette réunion.

Il existe différentes méthodes pour déterminer l'imposition due par les artistes, auteurs et sportifs, notamment la retenue à la source de 15 % (CGI, art. 182 B N° Lexbase : [L9921IWD](#)). Il conviendra, dans le cadre de cette conférence, de s'intéresser à l'imposition selon leur revenu moyen (CGI, art. 100 bis N° Lexbase : [L2040HL7](#) et 84 A N° Lexbase : [L3846IAP](#)). Ce mécanisme a pour objet de lisser les revenus irréguliers pour atténuer les effets de la progressivité de l'impôt. Il consiste à en calculer le revenu moyen des trois ou cinq dernières années (régime d'imposition qui impacte les années à venir : impôt étalé dans le temps, à ne pas confondre avec le régime des revenus exceptionnels ou différés et le système du quotient).

Les revenus des artistes, auteurs et sportifs, se caractérisant par leur irrégularité, proviennent de la production littéraire, scientifique, artistique, ou de la pratique d'un sport. Ils sont définis par la loi, la doctrine, et par l'éclairage de la jurisprudence.

L'imposition des auteurs est régie par la loi n° 53-79 du 7 février 1953, de finances pour l'exercice 1953 ; celles des artistes est régie par la loi n° 85-1403 du 30 décembre 1985, de finances pour 1986 ; celle des sportifs est régie par la loi n° 92-652 du 13 juillet 1992, relative à l'organisation et à la promotion des activités physiques et sportives et portant diverses dispositions relatives à ces activités (N° Lexbase : [L1050IWS](#)).

Afin de contextualiser le sujet, il semble louable de citer les articles du CGI relatifs à ce régime spécifique. Ainsi, selon l'article 100 bis : "Les bénéficiaires imposés 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. 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". Ensuite, selon l'article 84 A, qui vise plus précisément les salaires : *"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 (N° Lexbase : L3102H9R) à L. 7121-7 du Code du travail et des salaires imposables des sportifs au titre de la pratique d'un sport"*. Autre article visant l'article 100 bis, l'article 93, 1 quater du CGI (N° Lexbase : L3954I7L) qui énonce : *"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 (N° Lexbase : L3334ADT) 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° de l'article 83 (N° Lexbase : L7780I8N), s'applique au montant brut des droits perçus diminués des cotisations payées au titre des régimes obligatoire et complémentaire de sécurité sociale"*.

– Système d'imposition par progressivité du taux de l'impôt : introduction

Ce dispositif est connu depuis 1949 et a été d'une grande stabilité jusqu'en 1974. Il existait huit à neuf tranches avec des taux de 0 à 60 %. Entre 1975 et 1986, les tranches ont été étalées. On est passé de treize à quatorze tranches avec des taux de 0 à 65 % (pour les revenus supérieurs à 48 000 euros). Entre 1987 et 2011, le nombre de tranches et les taux ont diminué. A ce jour, il existe cinq tranches : 14 % entre 9 700 et 26 791 euros, 30 % entre 26 791 et 71 826 euros, 41 % entre 71 826 et 152 108 euros, et 45 % au-delà de 152 108 euros (ajout de la CEHR au-delà de 250 000 euros).

L'intérêt est donc de savoir s'il existe un moyen de gagner par la progressivité de l'impôt en lissant ces revenus à un taux inférieur à celui qui serait supporté par le contribuable dans le cas où ce dernier percevrait, par exemple, un montant élevé au cours d'une seule année.

Prenons l'exemple d'une année N où le contribuable aurait déclaré 100 000 euros. Pour autant, sa carrière avait débuté plus tôt, et l'année N-1, il avait déclaré 15 000 euros (montant imposable). L'année N-2, N-3, et N-4, il avait déclaré 5 000 euros par an. Sur une moyenne de trois ans, il n'aurait déclaré que 40 000 euros (120 000 : 3) l'année N au lieu de 100 000. Ainsi, l'effet immédiat, qui ne peut être que positif, est que la tranche d'impôt sera inférieure. Sur une moyenne de cinq ans, le résultat est d'autant plus positif car il gagnerait encore une tranche en ne déclarant que 26 000 euros l'année N (130 000 : 5). Cette opération de lissage est donc tentante. Néanmoins, celle-ci devra être accompagnée de calculs à manier avec précaution.

Les professions à revenus irréguliers sont, tout d'abord, les artistes du spectacle dont les rémunérations proviennent de contrats de travail (CGI, art. 84 A) pour leurs prestations qui demandent leur participation personnelle, leur présence physique (artiste lyrique, artiste de variétés, musicien, chef d'orchestre, arrangeur orchestrateur, artiste dramatique, artiste de complément, metteur en scène). Toutefois, 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. Egalement, certaines prestations ne sont pas admises à bénéficier du dispositif visé à l'article 84 A, comme celles des mannequins.

Les autres professions visées à l'article 100 bis sont très variées. Ce sont les revenus provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique (hormis les héritiers ou légataires). Cet article vise tous les droits de propriété littéraire et artistiques protégés par les articles L. 111-1 (N° Lexbase : L2838HPS) et suivants du Code de la propriété intellectuelle, notamment les enregistrements, et exploitation des enregistrements des prestations des artistes, l'exploitation des œuvres audiovisuelles, les redevances artistiques (*royalties*) des artistes-interprètes, chanteurs, musiciens (primes fixes ou proportionnelles), les rémunérations d'utilisation secondaire d'une œuvre (rediffusion, cession), et les revenus des inventeurs (professionnels ou non) lorsqu'ils relèvent des BNC et sont exclus du régime des plus-values à long terme.

Ce champ d'application est beaucoup plus vaste, en pratique, que celui de l'article 93, 1 quater du CGI. En effet, cet article vise l'ensemble des auteurs des œuvres de l'esprit : écrits littéraires, artistiques et scientifiques ; œuvre orale,

conférences, allocutions, sermons et plaidoiries ; œuvres musicales, avec ou sans parole (électronique) ; œuvres chorégraphiques ; œuvres audiovisuelles et radiophoniques (scénario, dialogues, réalisation), œuvres graphiques et plastiques, sculpture, dessins, BD, peintures, lithographies ; œuvres des arts appliqués à l'industrie ; et œuvres photographiques.

S'agissant des sportifs, la définition du revenu pouvant être soumis au régime spécifique est également assez large : ce sont toutes les rémunérations tirées de la pratique d'un sport, imposables soit en salaires, soit en BNC. Il n'existe pas de distinction entre amateurs et professionnels. Toutefois, les dispositions des articles 100 bis et 84 A ne sont pas applicables aux produits de contrats publicitaires ou de contrats de parrainage, ni aux revenus des entraîneurs d'équipes sportives.

– La moyenne de quels revenus et quelles charges ?

Les revenus considérés comme des salaires sont les cachets, à savoir les rémunérations des artistes (hormis les redevances artistiques), des sportifs, et pas applicable aux allocations ASSEDICS (CAA Paris, 8 juillet 1999, n° 97PA00 647 N° Lexbase : A6504BMT), les droits auteur intégralement déclarés par les tiers (société d'auteurs : SACEM...), sans option BNC, même versés par des sociétés situées à l'étranger. Les congés spectacles ne sont pas exclus de ces revenus.

Les revenus soumis aux BNC sont les bénéfiques tirés de la production littéraire, scientifique ou artistique, et provenant de la pratique d'un sport (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).

Ce qui est intéressant, en pratique, en cas d'option pour le régime BNC, c'est l'avantage obtenu en adhérant à une association agréée.

S'agissant des charges, il faut également établir la moyenne. Il existe une multitude d'options afin de les calculer. Tout d'abord le régime de la déduction professionnelle, soit forfaitaire (de 10 %, plafonnée et commune à tous les traitements et salaires), soit pour leur montant réel sur justification. Puis, sous le régime d'imposition des traitements et salaires, par exemple, la déduction peut être forfaitaire avec un plafond annuel d'environ 12 000 euros sur tous les salaires. Enfin, il est possible de se placer sous le régime de la déclaration contrôlée des BNC. Ainsi, pour les droits d'auteur, on peut effectuer une déduction des frais sur le produit des droits d'auteur diminué des cotisations obligatoires de Sécurité sociale et de certains frais spécifiques aux écrivains et compositeurs.

– L'intérêt du dispositif

Le seul fait de lisser les revenus N-2 à N (ou N-4 à N) révèle une économie purement mathématique, à savoir bénéficier de tranches d'imposition inférieures aux tranches correspondant aux revenus de l'année N.

Le véritable intérêt se situe dans la question : à quel moment faire jouer cette option ?

Avant de répondre à cette question, il convient de s'interroger sur l'avenir de ce dispositif avec l'avènement du prélèvement à la source.

Pour autant, le moment idéal est logiquement et mathématiquement le début d'activité. Faire jouer cette option au moment de la croissance d'activité peut être aussi intéressant.

Les limites du dispositif sont sur le long terme. En effet, si le contribuable ne sait pas gérer sa trésorerie, ne sait pas provisionner l'impôt, cette opération sera impossible à réaliser. Ce que l'on ne paie pas l'année de l'option, il faudra le payer plus tard. Il faut également savoir renoncer à l'option et choisir le moment opportun dans le cas où il n'existe pas d'intérêt. Ici, il va falloir supporter une imposition normale pour l'année de renonciation, et un tiers ou un cinquième des années antérieures qui seront réclamés.

– Exemples pratiques

Hypothèse n° 1 : pas de revenus sur N+1 et N+2

Monsieur X a déclaré 115 000 euros en 2015, 120 000 euros en 2014, et 20 000 euros en 2013. L'étalement des revenus se portera sur cinq ans, soit jusqu'en 2017. Partant sur ces seules trois années, si Monsieur X opte pour le dispositif de la moyenne des revenus, il doit donc déclarer comme revenu moyen 17 000 euros pour 2013, 55 666 euros pour 2014, et 85 000 euros pour 2015. Dès lors, il faudra qu'il provisionne pour ces trois années,

tout en sachant qu'il ne percevra aucun revenu pour 2016 et 2017, la somme de 32 200 euros correspondant à la différence entre l'imposition qu'aurait due régler le contribuable sur les revenus réellement perçus et les revenus moyens déclarés depuis 2013.

Dans notre cas, Monsieur ne touchera donc aucun revenu en 2016 et 2017. Toutefois, il devra déclarer 78 000 euros de revenu moyen pour 2016 et 38 000 euros de revenu moyen pour 2017 (effet du lissage des revenus réellement perçus les années 2013 à 2015), soit l'équivalent de 19 500 euros d'impôts à régler. Par conséquent, l'économie réalisée se calcule en soustrayant de la somme provisionnée en 2015 les impôts à régler en 2016 et 2017, soit 12 700 euros (32 200 - 19 500).

Hypothèse n° 2 : continuité des revenus sur N+1 et N+2

Dans ce cas, les revenus perçus par Monsieur X entre 2013 et 2015 sont les mêmes, ce qui veut dire qu'il devra provisionner la même somme de 32 200 euros. Ce qui change c'est que pour 2016 et 2017, Monsieur X estime ces revenus à 50 000 euros pour chaque année. Avec l'effet du lissage des revenus sur cinq ans, il devra déclarer comme revenu moyen : pour 2016, 95 000 euros, et pour 2017, 72 000 euros. Dès lors, il faudra qu'il règle pour ces deux années la somme de 19 500 euros correspondant à la différence entre l'imposition qu'aurait due régler le contribuable sur les revenus réellement perçus et les revenus moyens déclarés en 2016 et 2017. Ce qui est surprenant, c'est que l'économie réalisée est exactement la même que dans l'hypothèse n° 1 malgré 100 000 euros de revenus supplémentaires perçus par Monsieur X entre 2016 et 2017 (32 200 - 19 500 = 12 700).

L'économie ne se joue que sur les passages à des tranches inférieures dus par l'effet du lissage des revenus.

Le montant à provisionner est égal, en pratique, à l'impôt correspondant à un tiers des revenus des deux années antérieures. Le rôle du conseil est donc d'avertir régulièrement le contribuable de la nécessité de ne pas toucher à cette provision. Ce régime est également utile car en cas de redressement, le montant des pénalités et amendes seront (logiquement et mathématiquement) plus faibles.

– Formalités d'option pour le dispositif de l'article 100 bis

Le choix de l'option s'effectue 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, ce qui complique les calculs en pratique). La formulation de l'option en N+1 permet l'application immédiate aux revenus de l'année N soumis au dispositif. Les revenus de l'année N sont alors soumis au calcul du revenu moyen des trois ou cinq dernières années.

Les conséquences sur les revenus N-1 à N-4 qui auraient déjà supporté l'IR sont bien entendu à chiffrer. Il est donc possible de remonter les effets de l'option jusqu'à la prescription par voie de réclamation, et même à l'occasion d'une procédure de redressement 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) par une simple réclamation. Il est également possible d'user du recours gracieux pour demander l'option dès N-3. L'option est aussi 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). Les demandes de dégrèvement et de restitution sont absolument à conserver à titre de provision par le contribuable. Enfin, en l'absence de revenus au titre des années antérieures, il convient de déclarer des montants nuls.

– La révocation

La révocation est autorisée par la loi n° 94-1162 du 29 décembre 1994, de finances pour 1995 (N° Lexbase : [L2057A4X](#)) (codifiée sous l'article 100 bis I du CGI). Cette révocation doit être expresse, en N+1 concernant les revenus de l'année N, et doit cibler l'option à révoquer (par exemple en cas d'option multiple).

Il n'est pas prévu de présenter une demande de révocation à titre rétroactif

Toutefois, 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, n° 1 004 835 N° Lexbase : [A2134IER](#));

— 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);

— 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).

Dans ce dernier cas, la poursuite des effets du 100 bis est possible sur les TS (toujours soumis à l'IR en France) ou sur les BNC (droits d'auteur ou *royalties*). En pratique, il faut faire 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 (il faudra alors inscrire un montant nul dans la déclaration française).

Le choix de l'année de révocation s'effectue au cas par cas. Différents motifs conduisent à la révocation : l'évolution de carrière, le changement de profession, ou la perte de revenus pérenne. La révocation ne peut se faire qu'option par option.

– **Conclusion**

Concernant l'avenir de ce dispositif, il a clairement été précisé par le Gouvernement que la retenue à la source s'appliquera sur les salaires en cas de flux financier, et sur les BNC par acompte. A ce jour, Bercy ne s'est pas encore concrètement penché sur la question du régime du 100 bis. Les véritables questions qui se poseraient alors sont :

- comment sera payé l'impôt sur les salaires en 2017 (revenu moyen ou revenu net) ? Et également en 2018 ?
- quelles solutions en cas d'option en 2017 ou en 2018 ?
- cas de la révocation en 2017 ou en 2018 ? Et si les revenus perçus en 2018 sont nuls ?