RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-SECT-20-10-20-12/09/2012
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 15/07/2013

BNC - Bénéfices de la production littéraire, scientifique ou artistique revenus provenant de la pratique d'un sport - Régime spécial - Conditions d'application et modalités d'imposition

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux
Régimes sectoriels
Titre 2 : Bénéfices de la production littéraire, scientifique ou artistique, revenus provenant de la pratique d'un sport
Chapitre 1 : Régime spécial
Section 2 : Conditions d'application

Sommaire :

I. Condition d'application du régime spécial
A. Cas général : bénéficiaires de droits d'auteurs de source française domiciliés fiscalement en France
B. Cas particuliers des bénéficiaires de droits d'auteur de source étrangère fiscalement domiciliés en France, bénéficiaires de droits d'auteur de source française non fiscalement domiciliés en France, sommes versées par les sociétés chargées du recouvrement des droits d'auteur
1. Droits d'auteur de source étrangère
2. Bénéficiaires de droits d'auteur de source française qui n'ont pas d'installation professionnelle permanente en France
3. Frais d'encaissement précomptés par les sociétés chargées du recouvrement des droits d'auteur
II. Modalités d'imposition
A. Détermination de la base imposée selon le régime spécial
1. Recettes
2. Frais
a. Déduction forfaitaire
b. Déduction des frais réels
c. Cas particulier : auteurs d'œuvres de l'esprit exerçant parallèlement une activité salariée
B. Modalités particulières de détermination du bénéfice imposable selon le régime d'imposition à la TVA applicable
1. Contribuables soumis au régime de la retenue de TVA
a. Application de la déduction

b. Option pour la déduction des frais réels.
2. Contribuables ayant renoncé au régime de la retenue de TVA
a. Recettes excédant les limites de la franchise.
b. Recettes réalisées inférieures aux limites de la franchise.
C. Application des dispositions de l'article 100 bis du CGI dans le cadre du régime spécial
D. Modalités d'imposition des revenus non soumis au régime spécial

I. Condition d'application du régime spécial

A. Cas général : bénéficiaires de droits d'auteurs de source française domiciliés fiscalement en France

1

Le 1 quater de l'article 93 du code général des impôts (CGI) subordonne l'application du régime particulier d'imposition à la condition que les produits de droits d'auteurs soient intégralement déclarés par le débiteur ou la partie versante.

En revanche, il n'y a pas lieu de tenir compte :

- du caractère accessoire ou principal de l'activité littéraire ou artistique, exercée par le bénéficiaire des droits ;

- du montant de ces droits par rapport aux autres revenus du contribuable.

Il est précisé que les auteurs qui éditent eux-mêmes leurs propres œuvres sont, en tout état de cause, exclus du régime spécial (cf. BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-20-I-C-2).

10

Pratiquement, l'application du régime spécial implique donc :

- que les débiteurs ou la partie versante soient légalement tenus de déclarer les droits en cause à l'administration fiscale ;

- qu'ils aient effectivement satisfait à cette obligation.

20

Le premier point n'appelle pas d'observations particulières. En effet, conformément aux dispositions de l'article 241 du CGI, toutes les entreprises, sociétés ou associations qui procèdent à l'encaissement ou au versement de droits d'auteur, comme notamment, la Société des auteurs et compositeurs dramatiques (SACD), la Société des auteurs et compositeurs de musique (SACEM), les autres sociétés d'auteurs, les éditeurs et les producteurs sont tenues de déclarer les sommes qu'elles versent à leurs membres ou à leurs mandants. En fait, ce n'est que lorsque les auteurs d'œuvres de l'esprit perçoivent des droits de source étrangère que des difficultés sont susceptibles de se produire, mais une mesure de tempérament a été spécialement adoptée afin d'y remédier (cf. ci-après I-B-1).

30

En ce qui concerne la déclaration des droits par le débiteur ou la partie versante, il appartient au service de s'assurer que l'obligation légale est effectivement et exactement remplie.

En cas d'inexactitude dans la déclaration de ses droits par l'auteur, le service doit lui demander, par écrit, de fournir tous les éclaircissements ou justifications utiles.

Le bénéfice du régime spécial prévu au 1 quater de l'article 93 du CGI peut être maintenu lorsqu'il est établi que l'omission de déclaration est indépendante de la volonté du bénéficiaire des droits d'auteur.

En revanche, s'il apparaissait à la suite d'un contrôle que la déclaration des droits a été sciemment omise tant par le débiteur que par le bénéficiaire, il conviendrait de refuser à ce dernier le régime spécial pour l'ensemble des droits perçus.

B. Cas particuliers des bénéficiaires de droits d'auteur de source étrangère fiscalement domiciliés en France, bénéficiaires de droits d'auteur de source française non fiscalement domiciliés en France, sommes versées par les sociétés chargées du recouvrement des droits d'auteur

1. Droits d'auteur de source étrangère

40

Lorsqu'ils sont perçus par des bénéficiaires domiciliés fiscalement en France, les produits de droits d'auteur versés directement par des débiteurs établis ou domiciliés à l'étranger sont normalement passibles de l'impôt sur le revenu en France. Les conventions fiscales internationales ne dérogent généralement pas à cette règle : elles réservent l'imposition des droits à l'État dont le bénéficiaire est le résident, sauf à percevoir, dans certains cas, une retenue à la source.

Il est évident que, lorsqu'elles sont établies à l'étranger, les entreprises, sociétés ou associations, chargées de l'encaissement ou du versement des droits ne sont pas tenues à l'obligation de déclaration prévue à l'article 241 du CGI.

50

En droit strict, les auteurs d’œuvres de l'esprit bénéficiaires de ces droits de source étrangère devraient donc se voir refuser l'application des dispositions du 1 quater de l'article 93 du CGI.

Afin de ne pas pénaliser les auteurs d’œuvres de l'esprit de notoriété internationale, il a été décidé, par mesure de tempérament, de ne pas les priver, pour ce seul motif, du bénéfice du régime spécial.

Mais s'il apparaissait, à la suite d'un contrôle du service, que les intéressés n'ont pas déclaré l'intégralité des droits de source étrangère, il conviendrait de leur retirer le bénéfice du régime des salariés pour la totalité des droits d'auteur perçus, y compris ceux versés par des débiteurs établis en

France, alors même que ces droits de source française auraient fait l'objet de la déclaration prévue à l'article 241 du CGI.

2. Bénéficiaires de droits d'auteur de source française qui n'ont pas d'installation professionnelle permanente en France

60

Conformément aux dispositions du II de l'article 164 B du CGI, les produits perçus au titre des droits d'auteur sont considérés comme revenus de source française, lorsque le débiteur des revenus a son domicile fiscal ou est établi en France.

Les bénéficiaires des revenus de l'espèce, ayant leur domicile fiscal situé hors de France, ne peuvent pas prétendre à l'application du régime spécial, défini au 1 quater de l'article 93 du CGI.

70

Sous réserve de l'application des conventions fiscales internationales en vigueur, ils sont, à raison des droits d'auteur de source française qu'ils perçoivent, passibles de la retenue à la source prévue à l'article 182 B du CGI.

3. Frais d'encaissement précomptés par les sociétés chargées du recouvrement des droits d'auteur

80

Les produits de droits d'auteur ne sont pas versés directement par l'utilisateur à l'auteur, mais perçus par des sociétés chargées du recouvrement des droits d'auteur (SACEM notamment), qui les répartissent ensuite entre les ayants droit, après déduction d'un pourcentage correspondant à leurs frais d'encaissement et de gestion.

La question a été posée de savoir si la retenue à la source effectuée par la société chargée du recouvrement devait être appliquée sur le montant des sommes payées par les utilisateurs des œuvres ou sur les sommes reversées par ladite société, après déduction des frais d'encaissement et de gestion.

Il apparaît que, dans une telle situation, le débiteur légal de la retenue à la source n'est pas l'utilisateur des œuvres, qui ignore le plus souvent la répartition des redevances entre les différents auteurs ou compositeurs concernés, mais la société chargée du recouvrement des droits d'auteur.

Par suite, la base de la retenue à la source est constituée, conformément à la loi, par le montant des sommes versées par la société chargée du recouvrement aux auteurs ou compositeurs domiciliés hors de France, les frais d'encaissement devant s'entendre des frais éventuellement facturés par les banques à l'occasion du transfert des fonds à l'étranger.

II. Modalités d'imposition

90

Dès lors que la condition exigée par le 1 quater de l'article 93 du CGI est remplie, le revenu imposable, provenant des produits de droits d'auteur, est obligatoirement déterminé selon les règles prévues en matière de traitements et salaires.

Toutefois, les modalités de détermination dudit revenu diffèrent selon que les intéressés sont assujettis à la TVA conformément aux dispositions de l'article 285 bis du CGI (régime de la retenue) ou dans les conditions de droit commun.

En outre, le texte légal prévoit expressément que les intéressés, bien que soumis au régime des salariés, conservent la possibilité de déterminer leur bénéfice imposable dans les conditions prévues à l'article 100 bis du CGI.

Quant aux revenus ou profits autres que les droits d'auteur dont peut disposer le contribuable, ils sont normalement soumis à l'impôt dans les conditions de droit commun.

A. Détermination de la base imposée selon le régime spécial

100

Sous réserve des particularités résultant des régimes d'imposition des contribuables à la TVA (examinées au **II-B**) et de la mise en œuvre éventuelle de l'article 100 bis du CGI (cf. II-C), les règles à appliquer sont les suivantes.

1. Recettes

110

Les recettes à prendre en considération sont, en principe, constituées par le montant brut des droits d'auteur perçus effectivement au cours de l'année d'imposition.

En ce qui concerne les avances sur droits d'auteur, (cf. BOI-BNC-SECT-20-10-10-II-A § 60).

2. Frais

120

Les auteurs d’œuvres de l'esprit sont autorisés à déduire du montant brut des recettes les frais professionnels, déterminés selon les règles applicables en matière de traitements et salaires.

Les dépenses professionnelles peuvent ainsi être prises en compte, soit de manière forfaitaire (déduction forfaitaire du 3° de l'article 83 du CGI), soit pour leur montant réel et justifié (cf. II-A-2-b).

a. Déduction forfaitaire

130

Les auteurs d’œuvres de l'esprit peuvent, en premier lieu, déduire du total de leurs droits d'auteur les cotisations sociales effectivement acquittées au titre des régimes obligatoire et complémentaire obligatoire de sécurité sociale visés aux articles L382-1 et suivants du code de la sécurité sociale.

Ces cotisations sont destinées à couvrir les prestations, prévues aux livres III et V du code de la sécurité sociale, auxquelles ont droit les intéressés ainsi que les membres de leur famille, c'est-à-dire les prestations sociales proprement dites (maladie, maternité, invalidité, vieillesse et décès) et les prestations familiales.

Sur le montant ainsi obtenu, ils peuvent pratiquer une déduction forfaitaire (CGI, art. 83, 3°) au titre de leurs autres frais professionnels.

La déduction forfaitaire dont peuvent bénéficier les auteurs d'œuvres de l'esprit est la déduction commune à l'ensemble des traitements et salaires. La déduction est plafonnée en applications des dispositions du 3° de l'article 83 du CGI.

Cette déduction est toutefois plafonnée aux montants annuels suivants :

- le montant de la déduction forfaitaire ne peut par ailleurs, être inférieur à un minimum annuel sans pouvoir excéder le montant brut des rémunérations après défalcation des cotisations sociales ci-dessus mentionnées ;

- le montant de la déduction forfaitaire ne peut être inférieur au seuil indiqué par l'article précité.

b. Déduction des frais réels

140

Si les auteurs d'œuvres de l'esprit estiment que la déduction forfaitaire est insuffisante, ils peuvent demander qu'il soit tenu compte, dans les mêmes conditions que pour les salariés, du montant réel de leurs frais, mais ils doivent alors être en mesure d'en justifier à l'aide des pièces ou documents nécessaires. Dans ce cas ils doivent, bien entendu, renoncer à la déduction forfaitaire.

La nature des dépenses professionnelles qui peuvent être déduites pour leur montant réel par les auteurs d'œuvres de l'esprit ainsi que leurs modalités de prise en compte sont exprimées au BOI-BNC-SECT-20-10-40.

c. Cas particulier : auteurs d'œuvres de l'esprit exerçant parallèlement une activité salariée

150

Pour les auteurs d'œuvres de l'esprit qui exercent parallèlement une activité salariée, l'option pour la déduction des frais réels dans le cadre de l'activité salariée et la renonciation corrélative à la déduction forfaitaire, entraîne également la renonciation à la déduction des frais forfaitaires pour les droits d'auteur.

En effet, l'option pour les frais réels doit s'étendre à l'ensemble des revenus soumis au régime des traitements et salaires, même s'ils relèvent par nature de catégories différentes (cf. CE, arrêt du 30 septembre 1981, req. n°s 16601 et 22033, arrêt du 29 juillet 1983, req. n° 22381).

Remarque : Il est rappelé que le contribuable, qui perçoit des droits d'auteur intégralement déclarés par les tiers, a la faculté d'opter pour leur imposition dans la catégorie des bénéfices non commerciaux d'après le régime de droit commun applicable à cette catégorie de revenus. Si l'intéressé exerce conjointement une profession salariée en rapport étroit avec

sa production littéraire, scientifique ou artistique (par exemple journaliste, musicien...), il doit être en mesure, pour la détermination de son bénéfice non commercial imposable, de justifier non seulement la réalité des frais qu'il entend déduire, mais aussi, afin d'éviter tout cumul de déductions, le lien spécifique entre les frais allégués et cette activité.

Voir également la précision apportée au BOI-BNC-SECT-20-10-40-IV-E-§320.

B. Modalités particulières de détermination du bénéfice imposable selon le régime d'imposition à la TVA applicable

160

Depuis le 1er octobre 1991, les auteurs des œuvres de l'esprit qui agissent à titre indépendant sont assujettis à la TVA dans les conditions de droit commun.

Toutefois, l'article 285 bis du CGI permet de dispenser de toute obligation à l'égard de la TVA les auteurs d'œuvres de l'esprit ainsi que leurs ayants-droit qui perçoivent des droits d'auteur d'éditeurs, de sociétés de perception et de répartition de droits ou de producteurs.

Conformément à ce dispositif, les éditeurs, les sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs opèrent sur les droits versés à l'auteur ou à l'ayant-droit une retenue de la TVA due par l'auteur ou l'ayant-droit.

Pour le calcul du montant qui doit être ainsi retenu, la taxe brute due par l'auteur, en général au taux réduit, est diminuée de ses droits à déduction évalués forfaitairement au pourcentage indiqué par le 5 de l'article 285 bis du CGI, des sommes qui lui sont versées.

Remarque : La retenue est effectuée à un taux réduit particulier dans les DOM et en Corse (cf. art. 296 du CGI et 297 du CGI). Les droits à déduction y sont évalués forfaitairement au pourcentage précisé par le 5 de l'article 285 bis du CGI.

L'auteur peut toutefois renoncer à ce dispositif qui concerne aussi bien les auteurs bénéficiaires de la franchise que les auteurs redevables de la TVA.

En outre, aux termes du III de l'article 293 B du CGI, les auteurs d'œuvres de l'esprit et leurs ayants-droit sont, sauf option contraire, dispensés du paiement de la TVA lorsqu'ils ont réalisé au cours de l'année précédente des recettes n'excédant pas le chiffre d'affaire limite de la franchise en base énoncée au I de l'article 293 B du CGI.

170

Ces règles spécifiques d'imposition à la TVA, applicables aux auteurs d'œuvres de l'esprit soumis au régime spécial du 1 quater de l'article 93 du CGI, entraînent, au regard de la détermination de leur bénéfice imposable, les conséquences suivantes.

1. Contribuables soumis au régime de la retenue de TVA

180

Conformément aux dispositions du 1 quater de l'article 93 du CGI, les recettes à prendre en compte sont constituées par le montant brut des droits d'auteurs, c'est-à-dire, par leur montant TVA comprise.

Leur montant imposable est toutefois fonction du régime de détermination des dépenses déductibles adopté par les intéressés.

a. Application de la déduction

190

Si le contribuable choisit de pratiquer la déduction forfaitaire, il est admis, pour conserver la neutralité de la TVA au regard de la détermination du bénéfice professionnel, que les auteurs relevant de la retenue de TVA comptabilisent en recettes le montant des droits qui leur est effectivement versé, c'est-à-dire, des droits d'auteur hors TVA augmentés de l'évaluation forfaitaire des droits à déduction prévue au 5 de l'article 285 bis du CGI.

La déduction du 3° de l'article 83 du CGI pour frais professionnels s'applique à ce montant, diminué des cotisations payées au titre des régimes obligatoire et complémentaire obligatoire de sécurité sociale à l'Association pour la gestion de la sécurité sociale des auteurs (AGESSA) (cf. exemple au II-B-3-a).

Remarque : Cette mesure s'applique également aux auteurs qui reçoivent des droits d'auteur versés par des personnes autres que les éditeurs, les sociétés de perception et de répartition de droits ou les producteurs et qui doivent retenir les modalités de liquidation de la TVA définies pour l'application du régime de la retenue.

b. Option pour la déduction des frais réels.

200

Dans cette hypothèse, l'intéressé déclare les droits d'auteur pour leur montant TTC et comptabilise au titre des dépenses professionnelles la TVA nette versée au Trésor pour son compte par l'éditeur, la société de perception et de répartition de droits ou le producteur.

210

Exemple :

Soit un écrivain qui perçoit des droits d'auteur, intégralement déclarés par les tiers :

Montant HT :	20 000 €
Montant de la TVA (5,5 %) :	1 100 €
Montant des droits TTC :	21 100 €

et qui acquitte les dépenses suivantes :

AGESSA : 20 000 € x 6,65 % =	1 330,00 €
Autres frais professionnels =	5 337 € (dont TVA : 837 €).

L'intéressé est imposable sur les montants de bénéfice suivants :

	Droit commun BNC	Régime spécial du 1 quater de l'article 93 du CGI	
		Déductions forfaitaires	Option frais réels
Recettes : - Droits d'auteur - Droits à déduction (forfait) soit 20 000 € x 0,8 %	21 100 € TTC -	20 000 € HT + 160 € 20 160 €	21 100 € TTC -
Dépenses : - AGESSA	-1 330 €	-1 330 €	- 1 330 €
- Autres dépenses	- 5 337 € TTC	1 883 € (déd. 10 %)	- 5 337 € TTC
- TVA nette versée soit 20 000 € x 4,7 %	-940 €		-940 €
NET DE FRAIS	13 493 €	16 947 €	13 493 €
NET IMPOSABLE	13 493 €	16 947 €	13 493 €

2. Contribuables ayant renoncé au régime de la retenue de TVA

220

Deux situations sont à envisager.

a. Recettes excédant les limites de la franchise.

230

Lorsque les recettes excèdent les limites de la franchise, ou si les redevables ont opté pour leur assujettissement à la TVA dans les conditions de droit commun, le bénéfice imposable est déterminé en retenant :

- le montant des droits d'auteurs déclarés TTC, diminué des cotisations sociales et des déductions forfaitaires ;

- en cas d'option pour les frais réels, le montant brut des droits d'auteurs TTC diminué du montant des frais réels (cotisations sociales et TVA nette versée au Trésor incluses).

240

Exemple : Reprise des éléments figurant au II-B-1-b § 210.

L'intéressé est imposable sur les montants de bénéfice suivants :

	Droit commun BNC	Régime spécial du 1 quater de l'article 93 du CGI	

		Déductions forfaitaires	Option frais réels
Recettes :	21 100 € TTC	21 100 € TTC	21 100 € TTC
Dépenses : - AGESSA	-1 330 €	- 1 330 €	-1 330 €
- Autres dépenses	- 5 337 € TTC	- 1 977 € (déd. 10 %)	- 5 337 € TTC
- TVA nette versée soit 1100 € – 837 €	-263 €	-	-263 €
NET DE FRAIS	14 170 €	17 793 €	14 170 €
NET IMPOSABLE	14 170 €	17 393 €	14 170 €

b. Recettes réalisées inférieures aux limites de la franchise.

250

S'ils n'ont pas opté pour leur assujettissement à la TVA dans les conditions de droit commun, les intéressés bénéficient de la franchise TVA et ne peuvent, dès lors, facturer de TVA. Leur bénéfice doit, dans ces conditions, être déterminé à partir du montant des droits d'auteurs nets de taxe qu'ils ont perçus.

260

Exemple : Reprise des éléments figurant au II-B-1-b § 210.

L'intéressé est imposable sur les montants de bénéfice suivants :

270

	Droit commun BNC	Régime spécial du 1 quater de l'article 93 du CGI	
		Déductions forfaitaires	Option frais réels
Recettes (nettes de TVA) :	20 000 €	20 000 € HT	20 000 €
Dépenses : - AGESSA	-1 330 €	- 1 330 €	-1 330 €
- Autres dépenses	- 5 337 € TTC	1 883 € (déd. 10 %)	- 5 337 € TTC
NET DE FRAIS	13 333 €	16 808 €	13 333 €
NET IMPOSABLE	13 333 €	16 808 €	13 333 €

C. Application des dispositions de l'article 100 bis du CGI dans le cadre du régime spécial

280

Conformément aux dispositions mêmes du 1 quater de l'article 93 du CGI, l'application de plein droit du régime spécial aux auteurs d'œuvres de l'esprit n'est pas incompatible avec l'option pour le régime prévu à l'article 100 bis du CGI (ce régime est exposé au BOI-BNC-SECT-20-20).

L'option pour l'application de l'article 100 bis du CGI, (cf. **BOI-BNC-SECT-20-20-III-A**), doit faire l'objet d'une demande écrite qui peut être jointe à la déclaration d'ensemble des revenus. Cette option peut être révoquée.

La combinaison de ces deux régimes entraîne les conséquences suivantes :

En principe, l'option pour le régime prévu à l'article 100 bis du CGI devrait entraîner, pour les auteurs qui l'exercent, l'obligation de faire état de leurs frais réels.

Il a paru, toutefois, possible d'admettre que les intéressés puissent demander que leurs frais soient déterminés dans les conditions prévues au II-A, en faisant application notamment de la déduction forfaitaire du 3° de l'article 83 du CGI.

Dans ces conditions, les indications données aux II-A et II-B sont applicables mutatis mutandis pour le calcul du bénéfice moyen.

290

Remarque. - Les contribuables qui choisissent d'appliquer les dispositions de l'article 100 bis du CGI doivent joindre à leur déclaration une note détaillant les différents éléments concourant à la détermination du bénéfice moyen.

D. Modalités d'imposition des revenus non soumis au régime spécial

300

Les revenus ne relevant pas du régime spécial prévu au 1 quater de l'article 93 du CGI, perçus par les auteurs d'œuvres de l'esprit, doivent être soumis à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices non commerciaux, dans les conditions prévues à l'article 93 du CGI, sous réserve de l'application des dispositions prévues à l'article 100 bis du CGI (cf. BOI-BNC-SECT-20-20). Toutefois, s'il s'agit de revenus accessoires, ceux-ci peuvent être imposés selon le régime déclaratif spécial applicable aux contribuables qui réalisent des recettes n'excédant pas un certain montant