

BOI 3 A-15-91 N° 199 DU 16 OCTOBRE 1991 (INTEGRAL)

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE. CHAMP D'APPLICATION LIEU D'IMPOSITION. BASE D'IMPOSITION. EXIGIBILITÉ. TAUX. DROITS À DÉDUCTION. OBLIGATION DES REDEVABLES. SITUATION DES AUTEURS ET INTERPRÈTES DES OEUVRES DE L'ESPRIT ET DES ARTISTES DU SPECTACLE

PRESENTATION DE LA MESURE

L'article 261-4-5° du code général des impôts exonérait de la TVA les prestations de services et les livraisons de biens effectuées dans le cadre de leur activité libérale par les auteurs des oeuvres de l'esprit désignées à l'article 3 de la loi n° 57-298 du 11 mars 1957 sur la propriété littéraire et artistique, à l'exclusion des opérations réalisées par les architectes et les auteurs de logiciels. L'article 261-4-6° exonérait les prestations fournies par les interprètes des oeuvres de l'esprit et les artistes du spectacle.

L'article 260-1° prévoyait toutefois la possibilité pour ces personnes d'opter pour la TVA. Ces dispositions sont abrogées à compter du 1er octobre 1991 par l'article 5 de la loi n° 91-716 du 26 juillet 1991 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier (joint en annexe I).

Cette mesure s'inscrit dans le cadre de l'harmonisation européenne du régime de TVA applicable aux professions libérales.

A compter du 1er octobre 1991, les auteurs et les interprètes des oeuvres de l'esprit ainsi que les artistes du spectacle sont donc soumis à la TVA.

Les auteurs des oeuvres de l'esprit et les artistes-interprètes sont dispensés du paiement de la TVA si leur chiffre d'affaires n'excède pas 245 000 F.

Les cessions des droits patrimoniaux reconnus par la loi aux auteurs des oeuvres de l'esprit et aux artistes-interprètes ainsi que de tous droits portant sur des films ou des livres sont soumises au taux réduit de la taxe.

Par ailleurs, les opérations portant sur les oeuvres d'art originales dont l'auteur est vivant bénéficient également du taux réduit. Le Parlement sera appelé à ratifier cette décision dans la loi de finances pour 1992.

Les autres prestations de services et livraisons de biens sont soumises au taux normal de la taxe.

La présente instruction a pour objet de commenter ces dispositions.

Chapitre premier

CHAMP D'APPLICATION

1. En application des dispositions des articles 256 et 256-A du code général des impôts, et de l'article 5 de la loi n° 91-716 du 26 juillet 1991, les auteurs des oeuvres de l'esprit, les artistes-interprètes et les artistes du spectacle, agissant à titre indépendant, doivent, à compter du 1er octobre 1991, soumettre à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services qu'ils réalisent à titre onéreux.

I - SITUATION DES AUTEURS DES OEUVRES DE L'ESPRIT

2. La loi n° 57-298 du 11 mars 1957 modifiée et complétée par la loi n° 85-660 du 3 juillet 1985 a organisé la protection de la propriété littéraire et artistique.

Elle reconnaît aux auteurs des oeuvres de l'esprit des droits patrimoniaux sur leurs oeuvres : droit de représentation, droit de reproduction, droit de suite, droit à rémunération pour copie privée. Les oeuvres protégées sont les oeuvres littéraires ou artistiques originales, c'est-à-dire celles qui portent l'empreinte de la personnalité de l'artiste. Les titulaires des droits sont les auteurs des oeuvres leur vie durant, la loi précisant à qui appartient cette qualité dans le cas d'oeuvres de collaboration, d'oeuvres composites et d'oeuvres collectives. Toutefois, au décès de l'auteur, les droits persistent au profit des ayants droit des auteurs pendant 50 ans (70 ans pour les compositions musicales).

Les auteurs des oeuvres de l'esprit peuvent exploiter individuellement leurs droits (par exemple, cas de l'écrivain qui conclut un contrat d'éditions. La gestion collective des droits, plus répandue, est assurée par des sociétés de perception et de répartition de droits, obligatoirement constituées sous forme de sociétés civiles.

A - Personnes assujetties

1 - Les auteurs des oeuvres de l'esprit agissant à titre indépendant

3. Lorsqu'ils agissent à titre indépendant, les auteurs des oeuvres de l'esprit doivent soumettre les opérations qu'ils réalisent à la TVA. En revanche, lorsqu'ils agissent en qualité de salariés, les rémunérations correspondantes ne sont pas soumises à la TVA.

a) Cas de l'auteur salarié

4. Les sommes perçues en vertu d'un contrat de travail n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA.

Toutefois, les oeuvres réalisées dans le cadre d'un tel contrat peuvent donner lieu à la perception (concomitante ou ultérieure) de rémunérations dans le cadre de l'exploitation des droits conservés par l'auteur sur ses oeuvres : ces rémunérations, perçues à titre indépendant, doivent être soumises à la TVA.

5. Remarque : Situation des auteurs et compositeurs dont les droits sont soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles prévues en matière de traitements et salaires.

En application des dispositions de l'article 93-1 quater du code général des impôts, les produits des droits d'auteur perçus par les écrivains et compositeurs sont soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles prévues en matière de traitements et salaires lorsqu'ils sont intégralement déclarés par des tiers.

La situation des écrivains et compositeurs à l'égard de l'impôt sur le revenu n'a pas pour effet de placer leurs opérations hors du champ d'application de la TVA conformément aux dispositions de l'article 256 A du code général des impôts dès lors qu'ils agissent à titre indépendant. (la jurisprudence a d'ailleurs confirmé que les revenus en cause demeuraient des bénéfices non commerciaux même si la base d'imposition est déterminée selon les

règles applicables aux traitements et salaires : cour administrative d'appel de Paris, arrêt du 9 octobre 1990 n° 895)

b) Situation des journalistes

6. En vertu de l'article L.761-2 du code du travail, les journalistes professionnels bénéficient d'une présomption d'existence de contrat de travail et sont donc salariés de l'entreprise de presse qui les emploie. La rémunération qu'ils perçoivent n'est pas soumise à la TVA.

Cette situation de salarié n'exclut toutefois pas que les journalistes perçoivent des rémunérations qui ont le caractère de droits d'auteur passibles de la TVA (par exemple : sommes perçues au titre de la publication de leurs articles en recueil conformément à l'article 36 de la loi du 11 mars 1957).

Par ailleurs, le journaliste qui exercerait sa profession en toute indépendance vis-à-vis de l'entreprise de presse et percevrait sa rémunération en droits d'auteur devrait la soumettre à la TVA.

2 - Les ayants droit des auteurs des oeuvres de l'esprit

7. Les ayants droit des auteurs qui bénéficiaient de l'exonération prévue à l'article 261-4-5° du code général des impôts sont, à compter du 1er octobre 1991, redevables de la TVA. Tel est également le cas des conjoints survivants d'auteurs bénéficiaires de l'usufruit du droit d'exploitation prévu à l'article 24 de la loi du 11 mars 1957.

Nota : Le terme d'auteur est utilisé dans les développements qui suivent pour désigner les auteurs, leurs ayants droit et le conjoint survivant.

3 - Qualité d'assujetti-redevable

8. Seules les personnes physiques et, par mesure de tempérament, les groupements de personnes investis des droits d'auteurs à titre originaire dans le cas d'oeuvres collectives, (sociétés de personnes, associations, groupements de fait) étaient susceptibles de bénéficier de l'exonération prévue à l'article 261-4-5° du code général des impôts, dès lors que cet article ne visait que les auteurs agissant à titre libéral.

9. Ont désormais la qualité d'assujetti qui détermine celle de redevable de la TVA :

- l'auteur personne physique ;
- la société de personnes ;
- l'association ;
- la société de fait ou en participation lorsque les membres se comportent entre eux et vis-à-vis des tiers comme de véritables associés qui participent aux apports, à la gestion et aux résultats (bénéfices ou pertes).

10. Bien entendu, demeurent assujetties et redevables de la TVA les personnes physiques ou morales qui ne bénéficiaient pas de l'exonération prévue à l'article 261-4-5° du code général des impôts avant le 1er octobre 1991 (sociétés de capitaux, personnes n'ayant pas la qualité d'auteur ...).

Tel est en particulier le cas de la société en participation constituée dans le cadre d'un contrat de " compte à demi ". Par un tel contrat, l'auteur charge l'éditeur de fabriquer des

exemplaires de l'oeuvre et d'en assurer la publication et la diffusion moyennant l'engagement réciproque de partager les bénéfices et les pertes. La société en participation est redevable de la TVA au titre de la vente des exemplaires. L'auteur n'est en revanche pas personnellement redevable de la TVA au titre du bénéfice retiré de sa participation.

11. Cas particulier : Les droits de tous les cohéritiers d'un même auteur sont fréquemment versés à l'un d'entre eux chargé de les percevoir collectivement puis de les répartir à chaque ayant droit. Il est admis que les cohéritiers se placent au regard de la TVA dans la situation d'une société de fait redevable de la TVA à raison de l'ensemble des droits perçus, le versement de la taxe étant alors assuré par le cohéritier gérant.

Cette faculté de considérer un cohéritier comme gérant d'une société de fait redevable de la TVA ne concerne pas les intermédiaires (avocats, agents divers...) qui peuvent éventuellement percevoir des droits pour le compte d'un ou plusieurs auteurs ou héritiers ou d'un groupement de cohéritiers à qui ils les reversent. En effet, dans ce cas, chaque auteur, ayant droit ou gérant d'un groupement de fait de cohéritiers est personnellement redevable de la TVA au titre de ses perceptions. Chacune de ces personnes doit déclarer à la TVA l'ensemble des droits perçus pour son compte et peut déduire la taxe facturée par l'intermédiaire dans les conditions de droit commun.

B - Opérations imposables

1 - Livraisons de biens

12. Il s'agit des opérations de vente d'oeuvres graphiques ou plastiques (peintures, sculptures, dessins ...). exonérées de TVA avant le 1er octobre 1991.

13. Cas particulier : les opérations suivantes dont l'exonération avait été admise sont désormais imposables.

- Vente des exemplaires des oeuvres dont l'auteur assure lui-même la reproduction et la diffusion (situation des auteurs-éditeurs) ;
- Vente des exemplaires des oeuvres lorsque l'auteur est lié à l'éditeur par un contrat " à compte d'auteur ". Dans cette situation, l'éditeur commercialise les exemplaires pour le compte de l'auteur auquel il est lié par un contrat de louage d'ouvrage.

2 - Prestations de services

a) Exploitation des droits d'auteur

14.

1°) Opérations relevant de l'exercice du droit de représentation

La représentation consiste dans la communication de l'oeuvre au public par un procédé quelconque et notamment :

- par récitation publique, exécution lyrique, représentation dramatique, présentation publique, projection publique et transmission, dans un lieu public de l'oeuvre télédiffusée ;
- par télédiffusion.

Les rémunérations perçues en vertu d'un contrat de représentation (art. 43 à 47 modifiés de la loi du 11 mars 1957) ou d'un contrat de cession du droit de représentation doivent être soumises à la TVA.

2°) Opérations relevant de l'exercice du droit de reproduction

15. La reproduction d'une oeuvre de l'esprit consiste dans sa fixation matérielle par tous procédés qui permettent de la communiquer au public de manière indirecte ; elle peut s'effectuer notamment par imprimerie, dessin, gravure, photographie, moulage et tous procédés des arts graphiques et plastiques, enregistrement mécanique, cinématographique ou magnétique.

Doivent être soumises à la TVA :

16.

- les sommes perçues en contrepartie de la cession du droit de reproduction. Tel est notamment le cas des redevances perçues dans le cadre d'un contrat d'édition (art. 48 à 63 de la loi du 11 mars 1957) ;

17.

- les sommes perçues au titre de la rémunération pour copie privée des phonogrammes ou des vidéogrammes instituée par le titre III de la loi du 3 juillet 1985.

Il est rappelé que, pour répondre à une demande des sociétés de perception et de répartition de droits concernées, l'article 54 de la loi de finances rectificative pour 1990 a supprimé, à compter du 1er janvier 1991, l'exonération de la rémunération pour copie privée prévue spécifiquement par l'article 32 de la loi du 3 juillet 1985 (cf. BOI 3 A- 3 -91 du 4 février 1991).

Toutefois, la rémunération pour copie privée perçue par les auteurs à compter du 1er janvier 1991 bénéficiait de l'exonération générale prévue par l'article 261-4-5° du code général des impôts. Elle doit être soumise à la TVA à compter du 1er octobre 1991.

18. En revanche, les sommes perçues au titre du droit de suite prévu à l'article 42 de la loi du 11 mars 1957 ne doivent pas être soumises à la TVA (le droit de suite est une participation forfaitaire, instituée au profit des auteurs d'oeuvres originales graphiques ou plastiques, égale à 3 % du prix de toute vente aux enchères publiques de leurs oeuvres, ultérieure à la cession initiale).

b) Autres prestations de services

19. De façon générale, les prestations de services exonérées avant le 1er octobre 1991 deviennent imposables à compter de cette date.

L'assujettissement des livraisons de biens et des prestations de services qui ne bénéficiaient pas de l'exonération est bien entendu confirmé. Tel est notamment le cas des opérations ne portant pas sur des oeuvres de l'esprit.

C - Opérations non imposables

1 - Régime applicable aux sommes perçues à l'occasion de l'attribution de prix et récompenses ou au titre d'aides à la création

20.

a) Prix et récompenses

Les sommes perçues à l'occasion de l'attribution de prix (par ex. le Prix Nobel de littérature) n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA dès lors qu'elles constituent des récompenses ne rémunérant pas une livraison de biens ou l'exécution d'une prestation de services.

b) Aides à la création

21. Les auteurs des oeuvres de l'esprit peuvent percevoir de divers organismes publics ou privés des aides ou des bourses. Ces sommes ne sont pas imposables à la TVA sauf si elles ont en fait pour contrepartie une livraison de biens ou une prestation de services ou si elles constituent le complément du prix d'une opération imposable.

2 - Exonération des activités d'enseignement

22.

Les auteurs des oeuvres de l'esprit peuvent bénéficier, le cas échéant, de l'exonération prévue à l'article 261-4-4°-b du code général des impôts pour les cours ou leçons relevant de l'enseignement scolaire, universitaire, professionnel ou artistique dispensés par des personnes physiques rémunérées directement par leurs élèves.

II - SITUATION DES INTERPRETES DES OEUVRES DE L'ESPRIT ET DES ARTISTES DU SPECTACLE

23.

L'article 16 de la loi du 3 juillet 1985 définit l'artiste-interprète ou exécutant, à l'exclusion de l'artiste de complément considéré comme tel par les usages professionnels (il s'agit des figurants), comme la personne qui chante, récite, déclame, joue ou exécute de toute autre manière une oeuvre littéraire ou artistique, un numéro de variétés, de cirque ou de marionnettes.

La loi confère des " droits voisins du droit d'auteur " aux artistes-interprètes :

- le droit d'autoriser la fixation de sa prestation, sa reproduction et sa communication au public ainsi que toute utilisation séparée du son et de l'image de sa prestation lorsque celle-ci a été fixée à la fois pour le son et l'image ;
- le droit à rémunération pour copie privée ;
- le droit à une rémunération dite " équitable ".

La durée de ces droits est de 50 ans à compter du 1er janvier de l'année civile suivant celle de la première communication au public de l'interprétation de l'oeuvre. Si l'artiste-interprète décède pendant la durée de la protection, les droits reviennent à ses héritiers.

La gestion des droits des artistes-interprètes est souvent collective et assurée par des sociétés de perception et de répartition de droits.

A - Personnes assujetties

24. A compter du 1er octobre 1991, les artistes du spectacle, les artistes-interprètes et leurs ayants droit doivent soumettre leurs opérations à la TVA, sous réserve des précisions qui figurent ci-après au B (cf. nos 26 à 30 et n° 33).

25. Cas particulier : Situation des cohéritiers d'un artiste-interprète. Les précisions apportées pour les auteurs concernent de la même façon les artistes-interprètes (cf n° 11).

Nota : Le terme d'artiste-interprète est utilisé dans la présente instruction pour désigner les artistes-interprètes et leurs ayants droit.

B - Exploitation du droit d'autoriser : distinction entre opérations hors du champ d'application de la TVA et opérations imposables

1 - La législation sociale applicable

a) Dispositions générales

26. L'article L. 762-1 du code du travail prévoit que " tout contrat par lequel une personne physique ou morale s'assure, moyennant rémunération, le concours d'un artiste du spectacle en vue de sa production, est présumé être un contrat de travail dès lors que cet artiste n'exerce pas l'activité, objet de ce contrat, dans des conditions impliquant son inscription au registre du commerce.

Cette présomption subsiste quels que soient le mode et le montant de la rémunération, ainsi que la qualification donnée au contrat par les parties. Elle n'est pas non plus détruite par la preuve que l'artiste conserve la liberté d'expression de son art, qu'il est propriétaire de tout ou partie du matériel utilisé ou qu'il emploie lui-même une ou plusieurs personnes pour le seconder, dès lors qu'il participe personnellement au spectacle.

Sont considérés comme artistes du spectacle, notamment l'artiste lyrique, dramatique, chorégraphique, l'artiste de variétés, le musicien, le chansonnier, l'artiste de complément, le chef d'orchestre, l'arrangeur-orchestrateur et pour l'exécution matérielle de sa conception artistique le metteur en scène ".

L'article L. 762-2 du code du travail précise que la rémunération due à l'artiste à l'occasion de la vente ou de l'exploitation de l'enregistrement, de son interprétation, exécution ou présentation par l'employeur ou tout autre utilisateur n'est pas considérée comme salaire lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- la présence physique de l'artiste n'est plus requise pour exploiter ledit enregistrement ;
- et la rémunération n'est en rien fonction du salaire reçu pour la production de l'interprétation, exécution ou présentation, mais est au contraire fonction du produit de la vente ou de l'exploitation dudit enregistrement.

b) Cas particulier des artistes-interprètes qui concourent à la réalisation d'une oeuvre audiovisuelle

27. L'article 19 de la loi du 3 juillet 1985 précise que les dispositions de l'article L. 762-2 du code du travail ne s'appliquent qu'à la fraction de la rémunération perçue en vertu d'un contrat de production audiovisuelle qui excède les bases de la convention collective, ou à

défaut, de l'accord spécifique conclu, dans chaque secteur d'activité, entre les organisations de salariés et d'employeurs.

2 - Conséquences en matière de TVA

a) Artistes autres que ceux concourant à la réalisation d'une oeuvre audiovisuelle

28.

- Les prestations des artistes pour lesquelles leur présence physique est nécessaire, rémunérées par des salaires généralement dénommés " cachets ", sont hors du champ d'application de la TVA ;

- Les sommes perçues par les artistes au titre des droits qu'ils détiennent sur leur interprétation, lorsqu'elles sont proportionnelles au produit de la vente ou de l'exploitation de l'enregistrement (dans ce cas, généralement dénommées " royalties "), sont imposables à la TVA. Par contre, lorsque ces sommes sont fonction du salaire initial, elles ont le caractère de salaire et sont donc hors du champ d'application de la TVA.

b) Cas particulier des artistes-interprètes qui concourent à la réalisation d'une oeuvre audiovisuelle

1°) Rémunérations perçues en application de contrats conclus avant le 1er janvier 1986

29.

Les principes dégagés ci-dessus n° 28 sont applicables.

En conséquence, les sommes perçues au titre des utilisations secondaires d'une oeuvre, qui sont calculées en pourcentage du cachet initial et généralement dénommées " compléments de cachet " ne sont pas imposables à la TVA.

En revanche, les rémunérations perçues dans les cas d'utilisations secondaires de l'oeuvre, qui sont proportionnelles aux recettes de la vente ou de l'exploitation de l'enregistrement, n'ont pas le caractère de salaires et doivent donc être soumises à la TVA (alors même que la clé de répartition des sommes dues à chacun des artistes est fonction du salaire initial) dès lors que la présence physique des artistes n'est pas requise.

2°) Rémunérations perçues en application de contrats conclus après le 1er janvier 1986 (art. 19 et 20 de la loi du 3 juillet 1985)

30. Ont le caractère de salaires non imposables à la TVA, outre le " cachet " initial, les sommes versées dans le cadre d'un contrat de production audiovisuelle, quel que soit leur mode de calcul, pour la fraction qui n'excède pas :

- les bases fixées par la convention collective ou, à défaut, l'accord spécifique propre au secteur d'activité concerné ;

- en l'absence d'accord, les bases fixées, dans les conditions prévues à l'article 20 de la loi du 3 juillet 1985, par une commission présidée par un magistrat de l'ordre judiciaire.

Pour les sommes qui excèdent ces bases, il convient de réintroduire la distinction précédente : caractère salarial (hors du champ d'application de la TVA) si elles sont fonction du salaire, caractère non salarial (assujettissement à la TVA) si elles sont fonction des recettes, à condition que la présence physique de l'artiste ne soit pas requise.

C - Rémunération pour copie privée et rémunération " équitable "

Doivent être soumises à la TVA :

31.

- les rémunérations perçues au titre de la copie privée par les artistes-interprètes du fait de la duplication privée des phonogrammes et des vidéogrammes ;

32.

- les rémunérations perçues en application des dispositions de l'article 22 de la loi du 3 juillet 1985 qui instituent une rémunération dite " équitable " au profit des artistes-interprètes à raison des utilisations suivantes des phonogrammes publiés à des fins de commerce :

- communication directe dans un lieu public, dès lors que le phonogramme n'est pas utilisé dans un spectacle ;
- radiodiffusion ou distribution par câble simultanée et intégrale de cette radiodiffusion.

D - Autres opérations

33.

De façon générale, toutes les opérations réalisées à titre onéreux par les artistes-interprètes et les artistes du spectacle, lorsque ceux-ci n'ont pas la qualité de salarié, sont imposables à la TVA.

L'artiste qui agit en tant qu'organisateur de spectacles reste bien entendu soumis à la TVA.

Les sommes perçues à titre de prix, de récompense ou d'aides, ainsi que les rémunérations perçues dans le cadre d'une activité d'enseignement ne sont pas soumises à la TVA, dans les mêmes conditions que pour les auteurs (cf. n° 20 à 22).

Chapitre 2

REGLES DE TERRITORIALITE

A - Livraisons de biens

38. Conformément aux dispositions de l'article 258-I du code général des impôts, la livraison par les auteurs de leurs oeuvres est imposable en France lorsque les biens y sont situés lors de leur expédition ou leur transport à destination de l'acquéreur ou lors de la délivrance à celui-ci en l'absence d'expédition ou de transport.

Lorsque les auteurs ne sont pas établis en France, ils doivent, en application de l'article 289 A-I du code général des impôts, désigner un représentant fiscal pour acquitter la taxe exigible. A défaut, cette taxe est due par l'acquéreur (cf. DB 3 A-2211 nos 4 à 7).

Toutefois, les auteurs des oeuvres de l'esprit peuvent bénéficier de l'exonération prévue par l'article 262-I du même code pour les oeuvres qu'ils exportent à condition de justifier de la réalité de l'exportation dans les conditions décrites par la documentation administrative 3 A-3211 n° 9 et suivants.

B - Prestations de services

1 - Nature des prestations réalisées

39.

Les prestations des auteurs et interprètes des oeuvres de l'esprit et des artistes du spectacle, qui entrent dans le champ d'application de la TVA au sens de l'article 256-I du code général des impôts, relèvent des règles de territorialité qui leur sont propres. Toutefois elles s'analysent pour l'essentiel en des prestations de l'article 259 B du même code.

Tel est le cas :

- pour les auteurs : des prestations relevant de l'exploitation des droits qui leur sont reconnus par la loi (*cf.* nos 14 à 17) ;
- pour les artistes-interprètes : des droits dits " droits voisins du droit d'auteur " lorsqu'ils n'ont pas le caractère de salaires (*cf.* nos 26 à 32).

Constituent également des prestations de l'article 259 B du code général des impôts :

- l'essentiel des prestations réalisées par les sociétés de perception et de répartition de droits :
- les prestations d'étude, de conseil ou de suivi de réalisation des oeuvres, réalisées par les auteurs.

2 - Régime d'imposition

40.

Le régime d'imposition des prestations relevant de l'article 259 B du code général des impôts dépend du lieu d'établissement du prestataire et du preneur, ainsi que de la qualité d'assujetti ou non de ce dernier.

Compte tenu de leur activité, les auteurs des oeuvres de l'esprit et les artistes-interprètes sont prestataires de services.

En revanche, les sociétés de perception et de répartition de droits sont, selon le cas :

- prestataires de services lorsqu'elles cèdent des droits à des sociétés exerçant la même activité ou à d'autres utilisateurs ;
- ou preneurs de services lorsqu'elles acquièrent des droits auprès d'autres sociétés exerçant la même activité, des auteurs des oeuvres de l'esprit ou des artistes-interprètes.

a) Le prestataire est établi en France

41.

Lorsque le prestataire est établi en France, la prestation y est imposable si le preneur est établi en France ou s'il est établi dans un autre Etat membre de la CEE sans y être assujetti à la TVA (dispositions combinées des art. 259 et 259 B du CGI).

Elle n'est pas imposable en France si le preneur est établi hors de la CEE ou s'il est un assujetti établi dans un autre Etat membre (art. 259 B du CGI). Tel est le cas, à titre d'exemple, du service rendu par un auteur, un artiste-interprète ou une société de perception et de répartition de droits, établi en France, à une société de perception et de répartition de droits établie hors de France.

b) Le prestataire est établi hors de France

42.

Lorsque le prestataire est établi hors de France, la prestation est imposable en France si le preneur est un assujetti qui y est établi (art. 259 B du CGI).

43.

Il en est de même lorsque le prestataire est établi hors de la CEE et que le preneur est un non-assujetti établi en France dès lors que le service rendu y est utilisé (art. 259 C du CGI).

3 - Paiement de la TVA lorsque la prestation imposable en France est rendue par un prestataire qui n'y est pas établi (cf. nos 42 et 43).

44.

Les modalités de paiement de la TVA diffèrent selon que la prestation est imposable en application de l'article 259 B du code (preneur assujetti établi en France - cf. n° 42) ou de l'article 259 C (preneur non assujetti établi en France et prestataire établi hors CEE - cf n° 43).

Dans le premier cas, en application de l'article 283-2 du code général des impôts, le preneur assujetti établi en France acquitte la taxe exigible (cf. DB 3 A-2212).

Ainsi, une société de perception et de répartition de droits établie en France, preneur du service rendu par une société exerçant la même activité, par un auteur ou par un artiste-interprète, établi hors de France, doit acquitter la taxe exigible au titre de ce service.

Dans le second cas, le prestataire établi hors de la CEE doit, en vertu de l'article 289 A-I du code général des impôts, désigner un représentant fiscal qui s'engage en ses lieu et place à acquitter la taxe exigible. A défaut, cette taxe est due par le preneur du service, bien qu'il soit non assujetti (cf DB 3 A-2211 n° 4 à 7).

C - Importations

45.*

Les importations d'oeuvres par leur auteur ou ses ayants droit sont soumises à la TVA dans les conditions de droit commun.

Il en est de même des importations effectuées à la suite d'un achat direct à l'auteur ou à ses ayants droit.

* Les oeuvres peuvent le cas échéant être placées sous le régime de l'admission temporaire en exonération des droits et taxes pour exposition et vente éventuelle.

Lorsque le bien fait l'objet d'une vente suivie d'une réexportation, la vente est exonérée en application de l'article 262-I du code général des impôts.

Lorsque le bien est mis à la consommation à la suite de la vente, le service des douanes perçoit la taxe exigible.

Dans cette dernière hypothèse, si la vente est consentie à une personne établie en France, la taxe applicable à la livraison n'est pas exigée si le bien est transporté directement chez l'acquéreur dans l'état où il a été présenté à la douane et si l'acquéreur est mentionné en qualité de destinataire du bien sur la déclaration d'importation.

Si la vente est consentie à une personne établie hors de France, la livraison faite sous admission temporaire est exonérée en application de l'article 262-11-13° *bis* du code général des impôts.

* Les importations effectuées en vue d'une vente aux enchères publiques suivent le régime décrit dans l'instruction du 9 septembre 1991 (BOI 3 K-1-91).

Chapitre 3

BASE D'IMPOSITION

A - Principe

46.

Les auteurs et les interprètes des oeuvres de l'esprit et les artistes du spectacle doivent soumettre à la TVA toutes les sommes perçues en contrepartie des livraisons de biens ou des prestations de services qu'ils effectuent à titre onéreux (art. 266-1-a du CGI).

La base d'imposition comprend tous les frais accessoires demandés aux clients ainsi que les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature à l'exception de la TVA elle-même (art. 267-1-1° et 2° du CGI).

47.

Les dispositions de l'article 267-II du code général des impôts qui permettent d'exclure de la base d'imposition les sommes remboursées aux intermédiaires par leurs commettants (" débours ") s'appliquent dans les conditions de droit commun (*cf.* DB 3 B-1112 n° 21 à 25).

Il est simplement rappelé que le bénéfice de ces dispositions est subordonné aux conditions suivantes qui doivent être cumulativement satisfaites :

- l'existence d'un mandat préalable et explicite ;

- la reddition de compte au commettant de l'engagement et du montant des dépenses ;
- la justification auprès du service des impôts du montant exact et de la nature des débours.

Les dépenses qui constituent en fait des charges d'exploitation sont exclues du régime des débours.

B - Application à des cas particuliers

1 - Artistes plasticiens qui vendent leurs œuvres par l'intermédiaire d'une galerie

L'intervention de la galerie peut s'effectuer selon plusieurs modalités.

a) La galerie loue ses cimaises

48.

L'artiste assume personnellement toutes les charges (publicité, catalogue, vernissage ...) et perçoit le produit intégral des ventes, la galerie se contentant de lui louer ses cimaises. Dans cette situation, l'artiste vend personnellement ses oeuvres. Il est imposable sur le prix de vente total réclamé aux acquéreurs de ses oeuvres.

La galerie est imposable sur les sommes facturées à l'artiste au titre de la location de cimaises ; l'artiste peut déduire la TVA sur la prestation qui lui est ainsi facturée.

b) La galerie agit comme commissionnaire, courtier ou dépositaire

49

En application des dispositions de l'article 266-1-b du code général des impôts, la galerie est imposable sur sa seule rémunération lorsqu'elle remplit les conditions suivantes :

- elle agit en vertu d'un mandat préalable et explicite ;
- elle ne devient jamais propriétaire des oeuvres ;
- elle est rémunérée par une commission dont le taux est fixé au préalable d'après le prix de vente de l'oeuvre ;
- elle rend compte à l'artiste du prix auquel elle a traité avec l'acquéreur de l'oeuvre.

Dans cette situation, l'artiste est imposable sur le prix de vente total de l'oeuvre ; il déduit la TVA sur la commission facturée par la galerie.

Si l'une ou plusieurs de ces conditions ne sont pas remplies, la galerie est fiscalement considérée comme acheteur-revendeur de l'oeuvre.

Elle est imposable sur le montant total de la vente de l'oeuvre. L'artiste est dans ce cas réputé vendre l'oeuvre à la galerie et soumet donc à la TVA le prix de vente de l'oeuvre diminué de la rémunération de la galerie.

c) La galerie achète les oeuvres de l'artiste

50.

Dans ce cas, la base d'imposition de l'artiste est constituée des sommes reçues de la galerie au titre de la vente de l'oeuvre.

2 - Artistes plasticiens qui vendent leurs œuvres aux enchères publiques

51.

L'artiste doit soumettre à la TVA la totalité du prix d'adjudication, le commissaire-priseur intervenant comme intermédiaire (*cf.* instruction du 9 septembre 1991 - BOI 3 K-1-91). L'artiste peut déduire la TVA facturée par le commissaire-priseur au titre de sa rémunération d'intermédiaire.

3 - Auteurs et artistes-interprètes qui perçoivent des droits d'une société de perception et de répartition de droits, d'un éditeur ou d'un producteur

a) Perception de droits d'une société de perception et de répartition.

La situation de l'auteur ou de l'artiste-interprète dépend de la nature et des conditions de l'intervention de la société.

52.

Lorsque la société est taxable sur l'ensemble des sommes qu'elle perçoit à raison des cessions de droits consenties aux utilisateurs des oeuvres et interprétations (situation la plus fréquente visée au n° 35), la base d'imposition de l'auteur ou de l'artiste-interprète est constituée des droits qui lui reviennent après déduction des frais de gestion de la société.

53.

Lorsque la société est taxable sur sa seule rémunération, (situation visée aux nos 36 et 37), la base d'imposition de l'auteur ou de l'artiste-interprète est constituée de l'ensemble des droits perçus pour son compte auprès des utilisateurs des oeuvres ou interprétations avant toute déduction des frais d'intervention de la société. La taxe facturée par la société sur le coût de son intervention est alors déductible par l'auteur ou l'artiste-interprète dans les conditions de droit commun.

b) Perception de droits d'un éditeur ou d'un producteur.

54.

La base d'imposition des auteurs et artistes-interprètes qui ont cédé leurs droits à un éditeur ou à un producteur est constituée de toutes les rémunérations perçues en contrepartie de cette cession.

c) Frais divers payés par les sociétés de perception et de répartition de droits, les éditeurs et les producteurs pour le compte des auteurs et artistes-interprètes.

55.

Les sociétés de perception et de répartition de droits, les éditeurs et les producteurs, agissant en tant que mandataires des auteurs et artistes-interprètes, acquittent souvent pour leur compte divers frais dont notamment des cotisations sociales et des commissions

versées à des tiers. Ces sommes ne doivent pas être soustraites de la base d'imposition des auteurs ou artistes-interprètes. Ceux-ci doivent donc soumettre à la TVA l'ensemble des sommes qui leur reviennent avant tout prélèvement effectué pour leur compte (et non les sommes nettes effectivement perçues après compensation entre le montant de l'opération imposable et les dépenses en cause).

4 - Rétrocession de sommes par un auteur à un artiste dont il s'assure le concours

56.

L'auteur d'une oeuvre de l'esprit s'assure parfois le concours d'un autre artiste pour la réalisation d'une de ses oeuvres et lui assure une rémunération sous forme de rétrocession du produit de la vente de l'oeuvre ou de l'exploitation des droits d'auteur.

Dans ce cas, l'auteur doit comprendre dans sa base d'imposition la totalité des sommes perçues au titre de la vente ou de l'exploitation des droits d'auteur.

L'artiste qui prête son concours, sauf dans l'hypothèse où il est lié à l'auteur par un contrat de travail, est imposable sur le montant des sommes rétrocédées. Il doit donc remettre à l'auteur une facture mentionnant distinctement la TVA qui est déductible par ce dernier dans les conditions de droit commun.

Ces précisions valent bien entendu, sous réserve de la franchise applicable le cas échéant à l'auteur (franchise de 245 000 F, *cf* nos 97 à 128) ou à la personne qui lui prête son concours (franchise de 70 000 F, *cf* n° 96, puisque cette personne n'agit pas en qualité d'auteur).

57.

La situation évoquée ci-dessus se distingue de celle de deux co-auteurs d'une oeuvre de collaboration (définie au n° 97), dont l'un perçoit la totalité du produit de la vente de l'oeuvre ou de l'exploitation des droits d'auteur et reverse à l'autre la part qui lui revient.

En effet, le co-auteur qui reverse une partie des recettes perçues n'a pas à inclure dans sa base d'imposition à la TVA les sommes reversées à l'autre co-auteur sous réserve qu'il lui en rende compte et justifie du fait que les sommes concernées n'ont fait que transiter dans sa comptabilité.

Le co-auteur qui perçoit les sommes de son confrère est imposable dans les conditions de droit commun.

Chacun des co-auteurs est susceptible de bénéficier de la franchise de 245.000 F.

Chapitre 4

DATE D'EXIGIBILITE

A - Principe

58.

En application des dispositions de l'article 269-2 du code général des impôts, la taxe est exigible :

- pour les livraisons de biens, lors de leur délivrance ;
- pour les prestations de services, dont les cessions de droits, lors de l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération.

B - Précisions et application à des cas particuliers

1 - Livraisons d'oeuvres

59.

Les ventes d'oeuvres doivent être soumises à la TVA lors de leur livraison (ou lors du transfert juridique de propriété s'il précède la livraison) sur la totalité du prix quelle que soit la date de l'encaissement de ce prix. Les avances ou acomptes perçus avant la délivrance ne donnent pas lieu à exigibilité de la TVA.

2 - Opérations des auteurs qui réalisent des oeuvres de commande (commande publique ou privée)

a) Eléments susceptibles d'être couverts par la rémunération de l'auteur.

La rémunération de l'auteur est susceptible de couvrir différents éléments qui peuvent ou non faire l'objet de contrats ou de prix distincts.

1°) En ce qui concerne les oeuvres plastiques

60. - les travaux d'études et de conception concrétisés par la remise d'un projet ;

61. - la cession des droits de représentation ou de reproduction sur les éléments du projet (considéré comme une oeuvre de l'esprit en tant que tel) ;

62. - la réalisation et la livraison de l'oeuvre lorsque l'auteur se charge lui-même, avec ou sans l'aide de sous-traitants, de cette réalisation ;

63. - ou la cession du droit de réaliser l'oeuvre (droit de reproduction) si le commanditaire se charge de sa réalisation et, le cas échéant, le suivi de la réalisation par l'auteur ;

64. - les droits de représentation et de reproduction sur l'oeuvre définitive.

2°) En ce qui concerne les oeuvres immatérielles

65. - les travaux d'études, de conception, de mise en oeuvre nécessaires à la satisfaction de la commande (ces travaux peuvent être dénommés selon les usages propres à chaque profession " honoraires de prise de vue ", " honoraires de mise en oeuvre ", " honoraires pour la réalisation de la commande "...) ;

66.

- les droits de représentation et de reproduction sur l'oeuvre.

b) Règles de TVA applicables

67. Lorsque les travaux d'études, de conception ou de mise en oeuvre visés aux nos 60 et 65 sont suivis d'une cession du droit de représentation ou de reproduction (cf nos 61, 63 et 66) l'ensemble de l'opération s'analyse au regard de la TVA, comme une cession de droits et donc une prestation de services ;

Exemples :

- conception d'un projet et cession du droit d'en publier les éléments ;
- conception d'un projet et cession du droit de réaliser l'oeuvre ;
- réalisation d'une prise de vue photographique et cession du droit de publier la photographie.

68. Lorsque les travaux d'études, de conception ou de mise en oeuvre visés au n° 60 et de réalisation visés au n° 62 sont suivis d'une livraison d'oeuvre, l'ensemble de l'opération s'analyse comme une livraison de biens.

Exemple :

- conception d'un projet, réalisation et livraison de l'oeuvre par l'artiste.

69. Lorsque les travaux d'études, de conception et de mise en oeuvre visés aux nos 60 et 65 ne sont suivis ni d'une cession de droits, ni d'une livraison d'oeuvre (commande restée sans suite mais ayant donné lieu au versement de rémunérations), l'opération s'analyse comme une prestation de services ordinaire. Il est toutefois admis, pour l'application des règles de taux (cf. nos 77 à 85) et de franchise (cf nos 96 à 128), que cette prestation soit traitée comme une cession de droits.

70. Lorsque la livraison d'une oeuvre s'accompagne de la cession du droit de représentation ou de reproduction, l'ensemble de l'opération s'analyse comme une livraison de biens. Si la facturation distingue le prix de la livraison de l'oeuvre et celui de la cession de droits, les règles propres à chacune de ces catégories d'opération s'appliquent distinctement.

71. Les opérations de suivi de réalisation accessoires à la cession du droit de réaliser l'oeuvre (cf. n° 63) suivent le régime des cessions de droits.

3 - Sommes perçues des sociétés de perception ou de répartition de droits, d'éditeurs ou de producteurs

72.

La taxe est exigible chez l'auteur ou l'artiste-interprète au moment où il encaisse les droits qui lui sont versés par la société, l'éditeur ou le producteur soit notamment :

- lors du paiement en espèces ;
- lors de la remise ou de la réception du chèque ;
- lors du crédit de son compte en cas de virement bancaire ou postal.

73.

Toutefois, lorsque la société de perception et de répartition de droits est dans la situation visée aux nos 36, 37 et 53, l'exigibilité intervient chez l'auteur ou l'artiste-interprète lors de l'encaissement des droits par la société et non lors du reversement qu'elle effectue à son profit.

Il appartient dans ce cas à la société de prévenir l'auteur ou l'artiste-interprète en temps utile afin que celui-ci soit en mesure de remplir ses obligations.

a) Avances ou acomptes perçus

74.

Les avances ou acomptes perçus à raison de cessions de droits consenties donnent lieu à exigibilité de la TVA.

Remarque :

Les auteurs et artistes-interprètes peuvent obtenir des prêts de la société de perception et de répartition de droits, des éditeurs et des producteurs. Les sommes perçues à titre de prêts ne donnent pas lieu à exigibilité de la taxe : en effet, elles ne rémunèrent pas la réalisation d'une opération imposable. Cette analyse ne s'applique toutefois que si l'opération présente réellement les caractéristiques d'un prêt (existence d'un contrat prévoyant un échéancier de remboursement...) permettant d'exclure la qualification d'avances ou d'acomptes sur recettes.

b) Cas des avis à tiers détenteur

75.

Les sommes inscrites aux comptes des auteurs et artistes-interprètes dans les écritures des sociétés de perception et de répartition de droits, ou des éditeurs font parfois l'objet d'avis à tiers détenteur. Dans ce cas, l'exigibilité intervient pour l'auteur ou l'artiste-interprète lors du règlement des sommes à son créancier. (En effet, l'auteur ou l'artiste-interprète a en fait perçu sa rémunération, même si celle-ci a été immédiatement versée pour son compte à un tiers).

4 - Autorisation d'acquitter la taxe d'après les débits

76.

Les auteurs, interprètes des oeuvres de l'esprit et artistes du spectacle qui deviennent redevables de la TVA peuvent pour leurs prestations de services solliciter du service des impôts dont ils relèvent l'autorisation d'acquitter la taxe d'après les débits, c'est-à-dire lors de l'inscription des sommes correspondantes au débit des comptes clients.

Les redevables autorisés à acquitter la taxe d'après les débits doivent en faire mention sur les factures délivrées aux clients.

L'autorisation d'acquitter la taxe d'après les débits ne pouvant avoir pour effet de retarder l'exigibilité de la taxe, ils doivent également, sans attendre l'établissement d'une facture définitive, comprendre dans leurs déclarations de recettes le montant des acomptes perçus au cours de la période d'imposition considérée, même s'ils ne correspondent pas à une exécution partielle du service rendu.

Chapitre 5

TAUX

A - Opérations autres que les cessions de droits

77.

Les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par les auteurs et interprètes des oeuvres de l'esprit et les artistes du spectacle doivent être soumises au taux qui leur est propre.

Le taux majoré s'applique aux oeuvres ou ouvrages composés en entier ou en partie de métaux précieux, de perles ou de pierres précieuses (*cf.* DB 3 C-2411). Il s'applique également aux commissions, courtages et facons portant sur ces biens.

Le même taux s'applique aux opérations portant sur des publications ayant fait l'objet d'interdictions (DB 3 C-2418) ou sur des oeuvres à caractère pornographique ou d'incitation à la violence (DB 3 C-2421 à 2423).

Le taux réduit s'applique aux livres (DB 3 C-2225). Sont notamment concernés les auteurs-éditeurs ou les auteurs qui ont passé des contrats de " compte à demi " (*cf.* n° 13).

Le taux normal s'applique à la plupart des oeuvres plastiques, tableaux, estampes ou lithographies, etc...

Toutefois, à compter du 1er octobre 1991, la TVA s'applique au taux de 5,5 % sur les opérations d'achat, de vente, de livraison, d'importation, de commission, de courtage ou de façon portant sur les oeuvres d'art originales dont l'auteur est vivant.

En ce qui concerne la définition des oeuvres d'art originales, il convient de se reporter à la documentation administrative 3 K nos 211 à 216.

B - Cessions de droits

78.

L'article 5-V- 3 de la loi du 26 juillet 1991 soumet au taux réduit de la TVA les cessions des droits patrimoniaux reconnus par la loi aux auteurs des oeuvres de l'esprit et aux artistes-interprètes ainsi que de tous droits portant sur les oeuvres cinématographiques et sur les livres. Cette disposition n'est toutefois pas applicable aux cessions de droits portant sur des oeuvres d'architecture, des logiciels et des oeuvres mentionnées au 1° de l'article 281 *bis*, aux articles 281 *bis* A, 281 *bis* B ainsi que sur leur interprétation.

Taux applicable :

79.

Le taux réduit applicable est le taux de 5,5 % en France métropolitaine (donc y compris en Corse) et le taux de 2,10 % dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion.

Le terme de cession de droits recouvre en pratique toutes les opérations relatives à l'exploitation des droits protégés.

Le taux applicable aux cessions de droits est le même quelle que soit la personne qui les réalise (auteur, éditeur, société de perception et de répartition...).

Précision : auteurs qui réalisent des oeuvres de commande.

80.

Le taux réduit de la taxe s'applique aux opérations qui ont la nature de cession de droits. Pour la qualification des opérations, il convient de se reporter aux nos 60 à 71).

1. Nature des droits concernés par l'application du taux réduit

a) Droits d'auteur

81.

Il s'agit :

- du droit de représentation ;
- du droit de reproduction ;
- du droit à rémunération pour copie privée.

b) Droits des artistes-interprètes

82.

Il s'agit :

- du droit d'autoriser prévu à l'article 18 de la loi du 3 juillet 1985 ;
- du droit à rémunération pour copie privée ;
- du droit à rémunération équitable.

c) Droits autres que ceux reconnus aux auteurs et aux artistes-interprètes.

83.

Ces droits relèvent du taux normal. Tel est le cas, notamment, de la fraction de la rémunération pour copie privée ou de la rémunération équitable qui revient aux producteurs de phonogrammes ou de vidéogrammes.

d) Droits portant sur des oeuvres cinématographiques et les livres.

84.

La loi soumet au taux réduit tous les droits portant sur les oeuvres cinématographiques et les livres.

Le taux applicable à ces prestations est donc inchangé (cf. DB 3 C-2215 nos 24 et 254 et 3 L-23 nos 4 et 5 pour le cinéma ; BOI 3 C-1-86 pour les livres).

2 - Exclusion du bénéfice du taux réduit pour les droits portant sur certaines oeuvres ou interprétations

85.

Cette exclusion concerne les droits portant :

- sur les oeuvres d'architecture ;
- sur des logiciels ;
- sur les oeuvres mentionnées au 1° de l'article 281 *bis*, aux articles 281 *bis* A, 281 *bis* B. Il s'agit des droits portant sur des publications ayant fait l'objet de deux interdictions (DB 3 C-2418), des droits portant sur des films ou des oeuvres diffusées sur support vidéographique, pornographiques ou d'incitation à la violence (DB 3 C-2421) et des droits portant sur des représentations théâtrales à caractère pornographique (DB 3 C-2423).

Les cessions de droits désignés ci-dessus sont soumises au taux normal à l'exception de celles portant sur des films et oeuvres vidéographiques qui relèvent du taux majoré.

Chapitre 6

DROITS A DEDUCTION

86.

Du fait de leur assujettissement à la TVA, les auteurs et interprètes des oeuvres de l'esprit et les artistes du spectacle peuvent procéder, dans les conditions de droit commun à la déduction de la taxe afférente aux acquisitions de biens et services nécessaires à l'exercice de leur activité.

A - Détermination du crédit de départ

Au regard du droit à déduction, leur situation diffère selon qu'avant le 1er octobre 1991 ils réalisaient ou non des opérations imposables à la TVA.

1 - Nouveaux redevables de la TVA

87.

Les personnes qui, avant le 1er octobre 1991, ne réalisaient aucune opération imposable à la TVA, sont placées dans la situation des nouveaux redevables de la TVA et appliquent les règles prévues à l'article 226 de l'annexe II au code général des impôts.

Sous réserve des exclusions ou restrictions de droit commun, elles peuvent donc opérer la déduction :

- de la taxe afférente à leurs fournitures en stock (un état des fournitures en stock est alors joint à la première des déclarations déposées) ;
- de la taxe qui se rapporte aux immobilisations en cours d'utilisation à cette date, diminuée d'un cinquième ou d'un dixième par année ou fraction d'année d'utilisation, selon qu'il s'agit de biens meubles ou immeubles.

Bien entendu la taxe ainsi déduite doit pouvoir en tant que de besoin, être justifiée par des factures ou tout autre document en tenant lieu.

Dans le cas où le nouvel assujetti ne devient que partiellement redevable de la TVA au 1er octobre 1991, la taxe ainsi déductible en vertu de l'article 226 de l'annexe II au code général des impôts est déterminée compte tenu des règles propres aux redevables partiels sous réserve de l'application de la règle de l'affectation (art. 219 de l'annexe II au CGI).

2 - Personnes déjà redevables de la TVA

a) Cas général

88.

Pour les auteurs et interprètes des oeuvres de l'esprit et les artistes du spectacle déjà partiellement redevables de la TVA au 1er octobre 1991 (cas, par exemple, d'un artiste réalisant, en plus de ses opérations exonérées, des opérations imposables), l'application plus large de la TVA ne doit pas conduire à calculer un crédit de départ.

Cette extension :

- entraîne une modification des pourcentages de déduction à venir et, donc, des déductions complémentaires prévues à l'article 215 de l'annexe II au code général des impôts relatives aux biens constituant des immobilisations acquis avant le 1er octobre 1991, sous réserve que ces pourcentages aient augmenté de plus de 10 points par rapport au pourcentage initial ;

- permet aux personnes concernées d'utiliser, dès l'année du changement, un pourcentage de déduction déterminé d'après leurs prévisions (cf n° 90).

b) Cas particulier

89.

Les personnes qui exercent leurs activités dans des conditions qui ont justifié la création de secteurs distincts, au sens des dispositions de l'article 213 de l'annexe II au code général des impôts, sont placées dans la situation des nouveaux redevables (cf n° 87) en ce qui concerne le secteur antérieurement exonéré de leur activité.

Elles peuvent, en vertu de l'article 226 de l'annexe II au code général des impôts, déterminer, pour ce secteur, un crédit de départ constitué par :

- l'intégralité de la taxe afférente aux fournitures en stock destinées à la réalisation d'opérations imposables ;
- une partie (abattements par cinquièmes ou par dixièmes) de la taxe afférente aux immobilisations en cours d'utilisation affectées exclusivement au secteur devenu imposable au 1er octobre 1991.

Par contre, l'extension de l'assujettissement se traduit par une simple variation du prorata général pour les immobilisations qui étaient affectées concurremment au secteur exonéré et aux autres activités imposables avant le 1er octobre 1991. Les déductions complémentaires doivent, par conséquent, être déterminées selon les règles de l'article 215 de l'annexe II au code général des impôts.

B - Déductions ultérieures

90.

Conformément aux règles de droit commun, le régime des déductions des auteurs et artistes-interprètes diffère selon :

- qu'ils sont devenus redevables de la TVA sur la totalité de leurs opérations ;
- ou qu'ils exercent concurremment des opérations devenues passibles de la taxe et des opérations demeurant exonérées, leur situation étant alors celle des redevables partiels de la TVA.

Ces derniers doivent appliquer les règles fixées pour les redevables partiels notamment aux articles 219 de l'annexe II au code général des impôts pour les limites du droit à déduction et 212 de la même annexe pour la détermination d'un pourcentage de déduction (sous réserve de l'application de secteurs distincts d'activité, art. 213 de l'annexe II au CGI).

Le pourcentage de déduction est déterminé par un rapport ou prorata.

Les recettes ouvrant droit à déduction figurent aux deux termes de ce prorata. Elles comprennent les recettes taxables, ainsi que celles qui sont exonérées au titre des règles de territorialité.

Par contre, doivent figurer au dénominateur du prorata les recettes correspondant aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction c'est-à-dire les recettes afférentes à des opérations exonérées de la TVA ou à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA (par exemple des salaires perçus par les auteurs ou les artistes-interprètes dans le cadre de leurs activités artistiques ; cf. notamment nos 6, 26 et 27).

En pratique, le prorata se présentera comme suit :

1°) Les sommes perçues au titre du droit de suite pourront être inscrites aux deux termes du prorata.

2°) Les recettes exonérées en application des dispositions transitoires relatives aux opérations en cours au 1er octobre 1991 (cf. nos 129 et 130) peuvent ne pas être inscrites au dénominateur du prorata.

Il est rappelé que le prorata doit être déterminé chaque année. Le rapport calculé pour une année (année N) est appliqué à titre provisoire l'année suivante (année N + 1). Au plus tard sur la déclaration du mois de mars de l'année N + 2, les déductions opérées doivent être régularisées, compte tenu du pourcentage définitif N + 1 quel que soit l'écart entre ces deux pourcentages (cf DB 3 D-1611).

Toutefois, les personnes qui deviennent redevables de la TVA en cours d'année peuvent appliquer le pourcentage provisoire jusqu'au 31 décembre de l'année suivante (art. 225 de l'annexe II au CGI).

Les auteurs et interprètes des oeuvres de l'esprit et les artistes du spectacle devenant redevables de la TVA au 1er octobre 1991 pourront donc utiliser le pourcentage provisoire de déduction jusqu'au 31 décembre 1992.

Nota : La situation des personnes qui avaient opté pour le paiement de la TVA en application de l'ancien article 260-1° du code général des impôts et qui ont réalisé en 1990 un chiffre d'affaires supérieur à 245 000 F hors taxe ou qui ont réalisé en 1991 avant le 1er octobre, un chiffre d'affaires supérieur à 300 000 F hors taxe demeure inchangée.

C - Dépenses exclues du droit à déduction

91.

Les auteurs et interprètes des oeuvres de l'esprit et les artistes du spectacle sont soumis aux règles de droit commun qui fixent un certain nombre d'exclusions au droit à déduction de la TVA. Ainsi, par exemple, la taxe afférente aux véhicules de tourisme, aux frais de déplacement, de repas, n'est pas déductible.

Les règles exposées ci-dessus en matière de droits à déduction s'appliquent mutatis mutandis aux sociétés de perception et de répartition de droits (cf. n° 34).

Chapitre 7

OBLIGATIONS DES REDEVABLES

Les auteurs et interprètes des oeuvres de l'esprit et les artistes du spectacle doivent se conformer à l'ensemble des obligations incombant aux redevables de la TVA.

A - Déclaration d'existence, déclaration de cessation (art. 286-1 du CGI)

92.

En application des dispositions de l'article 286 du code général des impôts, les auteurs et interprètes d'oeuvres de l'esprit et les artistes du spectacle, devront souscrire une déclaration d'existence dans les quinze jours du commencement de l'activité.

De plus, en application de l'article 36 de l'annexe IV au code général des impôts, les personnes qui cessent leur activité doivent, dans les trente jours, en faire la déclaration au centre des impôts dont elles relèvent.

Ces obligations concernent en principe les personnes assujetties à la TVA y compris celles qui bénéficient d'une franchise sur tout ou partie de leur activité (cf. nos 96 à 128).

Depuis la création puis la généralisation des centres de formalité des entreprises, ces formalités sont accomplies auprès de l'URSSAF. Toutefois, les auteurs et interprètes d'oeuvres de l'esprit et les artistes du spectacle qui étaient en activité avant le 1er octobre 1991 se borneront à signaler leur assujettissement à la TVA ou leur cessation d'activité par simple lettre adressée au centre des impôts dont ils dépendent.

Il est toutefois admis que les assujettis qui bénéficient de la franchise pour toutes leurs activités soient dispensés de se faire connaître auprès du centre des impôts dont ils dépendent.

En pratique, les auteurs et interprètes des oeuvres de l'esprit et les artistes du spectacle redevables de la TVA doivent déposer une déclaration d'existence s'ils sont placés dans l'un des cas suivants :

- leur chiffre d'affaires de l'année précédente excède 245 000 F pour l'activité de livraison d'oeuvres ou de cessions de droits (opérations à prendre en compte définies aux nos 105

et 106) ou 70 000 F pour les autres activités (cf. n° 96) : la déclaration d'existence doit alors être déposée avant le 15 janvier de l'année en cours ;

- leur chiffre d'affaires de l'année en cours excède 300 000 F pour l'activité de livraisons d'oeuvres ou de cessions de droits ou 100 000 F pour les autres activités : la déclaration d'existence doit alors être déposée avant le 15 du mois qui suit celui du dépassement ;
- leur chiffre d'affaires de l'année précédente ou de l'année en cours n'excède pas les limites précitées mais les assujettis ont opté pour le paiement de la TVA sur tout ou partie de leurs activités : la déclaration d'existence doit alors être déposée dans les quinze jours de la date d'effet de l'option.

B - Obligations d'ordre comptable (art. 286- 3 du CGI)

93.

Les auteurs et interprètes des oeuvres de l'esprit et les artistes du spectacle doivent :

- tenir une comptabilité leur permettant de justifier du détail des opérations qu'ils réalisent ou, à défaut, un livre spécial ;
- distinguer leurs recettes taxables selon les différents taux d'imposition (cessions de droits notamment) et leurs recettes non taxables.

C - Obligations relatives à l'établissement de factures

94.

L'article 289 du code général des impôts fait obligation à tout redevable de la TVA qui livre des biens ou rend des services à un autre redevable, ou qui lui réclame des provisions ou acomptes donnant lieu à exigibilité de la taxe, de lui délivrer une facture ou un document en tenant lieu.

Conformément à l'article 289 déjà cité, les factures ou les documents en tenant lieu devront faire apparaître distinctement :

- le prix hors TVA des biens livrés et des services rendus ;
- le taux de la TVA applicable ;
- le montant de la TVA.

D - Déclarations des opérations réalisées et paiement de l'impôt

95.

Les auteurs et interprètes des oeuvres de l'esprit et les artistes du spectacle doivent se conformer aux obligations de droit commun des redevables de la TVA (art. 287, 1692, 1693, 1694 et 1694 bis du CGI ; DB 3 E-4).

Ils sont par ailleurs concernés par :

- l'article 26 de la loi de finances pour 1991 qui prévoit l'extension du paiement trimestriel de la TVA au bénéfice des redevables aux régimes du forfait et du réel simplifié d'imposition (BOI 3 E-2-91 du 18 mars 1991) ;

- l'article 99 de la loi de finances pour 1991 qui relève à 3,5 millions de francs pour les ventes de biens et à 1 million de francs pour les autres activités le seuil en deçà duquel s'applique le régime réel simplifié d'imposition (BOI 3 E-1-91 du 26 février 1991).

Chapitre 8

FRANCHISE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Afin de limiter les effets de l'imposition à la TVA des activités des professions artistiques, l'article 5-II de la loi du 26 juillet 1991 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier institue pour ces professions une franchise en base de TVA.

A compter du 1er octobre 1991, les auteurs des oeuvres de l'esprit et les artistes-interprètes, sont dispensés du paiement de la TVA lorsqu'ils ont réalisé au cours de l'année précédente, au titre des livraisons de leurs oeuvres et de la cession des droits patrimoniaux qui leur sont reconnus par la loi, un chiffre d'affaires n'excédant pas 245 000 F. Ces dispositions ne sont pas applicables aux architectes et aux auteurs de logiciels.

En outre, l'article 25 de la loi de finances pour 1991 prévoit qu'à compter du 1er janvier 1991, les redevables de la TVA dont le chiffre d'affaires de l'année civile précédente n'excède pas le seuil de 70 000 F sont dispensés du paiement de la TVA.

Enfin, il arrive fréquemment que les avocats ou avoués soient auteurs d'oeuvres de l'esprit (rédaction de livres, d'articles ...). En application de l'article 32 de la loi de finances pour 1991, les avocats et avoués bénéficient d'une franchise de TVA lorsque leur chiffre d'affaires réalisé au titre des opérations relevant de leur activité réglementée n'excède pas 245 000 F. La situation des personnes qui cumulent les activités d'avocat (ou d'avoué) et d'auteur est précisée sous le n° 122.

Remarque : Les auteurs des oeuvres de l'esprit qui bénéficient de la franchise ne sont pas dispensés du paiement de la TVA due à l'importation lorsque celle-ci est exigible.

A - Champs d'application respectifs de la franchise de droit commun et de la franchise propre aux auteurs et artistes-interprètes

1 - Franchise de 70 000 F

96.

Les auteurs et interprètes des oeuvres de l'esprit et les artistes du spectacle peuvent bénéficier de la franchise de 70 000 F pour leurs opérations autres que les livraisons de leurs oeuvres et les cessions de droits.

Il n'est pas possible d'énumérer ces opérations de manière exhaustive. On peut toutefois citer par exemple :

- les prestations de publicité comme la cession par un auteur du droit d'utiliser son image ;
- les prestations de conseil ;

- les ventes de biens qui ne présentent pas les caractéristiques d'une oeuvre de l'esprit ;
- les ventes des exemplaires d'une oeuvre par un auteur-éditeur lorsque ces exemplaires ne remplissent pas les conditions posées au n° 102.

2 - Franchise de 245 000 F

a) Personnes concernées

1°) Les auteurs des oeuvres de l'esprit et leurs ayants droit

97.

La loi du 11 mars 1957 ne protège pas les idées mais la forme. Pour être reconnu comme tel, l'auteur doit donc avoir pris une part effective à la réalisation de l'oeuvre.

De plus, le principe est que la qualité d'auteur appartient sauf preuve contraire à celui ou ceux sous le nom de qui l'oeuvre est divulguée.

La loi précise toutefois dans certains cas à qui appartient la propriété de l'oeuvre et la titularité des droits.

- cas de l'oeuvre composite : l'oeuvre composite est l'oeuvre nouvelle à laquelle est incorporée une oeuvre préexistante sans la collaboration de l'auteur de cette dernière. Elle est la propriété de l'auteur qui l'a réalisée, sous réserve des droits de l'auteur de l'oeuvre préexistante.

- cas de l'oeuvre de collaboration : l'oeuvre de collaboration est celle à la création de laquelle ont concouru plusieurs personnes physiques. Elle est la propriété commune des auteurs. De plus, lorsque la participation de chacun des co-auteurs relève de genres différents, chacun peut, sauf convention contraire, exploiter séparément sa contribution personnelle, sans toutefois porter préjudice à l'exploitation de l'oeuvre commune.

L'oeuvre audiovisuelle (dont l'oeuvre cinématographique) est une oeuvre de collaboration pour laquelle la loi répute être co-auteurs : les auteurs du scénario, de l'adaptation, du texte parlé, des compositions musicales spécialement réalisées pour l'oeuvre ainsi que le réalisateur.

L'oeuvre radiophonique est également une oeuvre de collaboration.

- cas de l'oeuvre collective : l'oeuvre collective est celle qui est créée sur l'initiative d'une personne physique ou morale qui l'édite, la publie et la divulgue sous sa direction et son nom et dans laquelle la contribution personnelle des divers auteurs participant à son élaboration se fond dans l'ensemble en vue duquel elle est conçue sans qu'il soit possible d'attribuer à chacun d'eux un droit distinct sur l'ensemble réalisé. L'oeuvre collective est la propriété de la personne physique ou morale sous le nom de laquelle elle est divulguée.

La jurisprudence de la Cour de cassation, en cas de pluralité de créateurs, considère l'oeuvre collective comme l'exception et l'oeuvre de collaboration comme le régime de droit commun.

Les encyclopédies et les dictionnaires sont des exemples d'oeuvres collectives.

Remarque : L'auteur d'une oeuvre de l'esprit ne peut être une personne morale que dans le cas d'une oeuvre collective.

98.

N'ont pas la qualité d'auteur :

- l'éditeur qui est la personne ayant acquis de l'auteur le droit de fabriquer ou de faire fabriquer en nombre des exemplaires de l'oeuvre à charge pour elle d'en assurer la publication et la diffusion ;
- le producteur de phonogrammes qui est la personne, physique ou morale, qui a l'initiative et la responsabilité de la première fixation d'une séquence de son ;
- le producteur de vidéogrammes qui est la personne, physique ou morale, qui a l'initiative et la responsabilité de la première fixation d'une séquence d'images sonorisée ou non ;
- les entrepreneurs ou organisateurs de spectacles ;
- les marchands d'oeuvres d'art et les galeries d'art ;
- les intermédiaires (agents littéraires et artistiques, courtiers...).

Les directeurs de collection ont ou non la qualité d'auteur selon le degré de participation aux ouvrages publiés qui dépend des circonstances de droit (stipulations des contrats) ou de fait. (Par ailleurs la jurisprudence considère que la collection elle-même n'est pas une oeuvre de l'esprit).

Les ayants droit et les conjoints survivants d'auteur bénéficient également de la franchise de 245 000 F pour l'exploitation des droits qu'ils détiennent en application de la loi du 11 mars 1957 et la livraison des oeuvres de leur ascendant ou conjoint décédé sous réserve qu'ils ne les aient pas acquises en vue de la vente.

2°) Les artistes-interprètes et leurs ayants droit

99.

Bénéficient de la franchise de 245 000 F les personnes qui répondent à la définition de l'article 16 de la loi du 3 juillet 1985 (cf. n° 23) ainsi que leurs ayants droit.

b) Opérations concernées

1°) Opérations des auteurs des oeuvres de l'esprit

100.

Les opérations concernées sont les livraisons de biens et les cessions de droits portant sur des oeuvres de l'esprit à l'exclusion des oeuvres d'architecture et des logiciels.

* Nature des oeuvres

101.

Les oeuvres doivent présenter les caractéristiques d'une création artistique et porter l'empreinte de la personnalité de l'artiste.

Sous cette condition, on peut citer notamment :

** Les oeuvres littéraires, dramatiques ou musicales

- les livres, brochures, et autres écrits littéraires, artistiques et scientifiques,
- les conférences, allocutions, sermons, plaidoiries et autres oeuvres de même nature,
- les oeuvres dramatiques ou dramatico-musicales,
- les compositions musicales avec ou sans paroles.

** Les oeuvres audiovisuelles consistant dans des séquences animées d'images, sonorisées ou non

- les oeuvres cinématographiques,
- les oeuvres télévisuelles et vidéographiques.

** Les oeuvres radiophoniques

** Les oeuvres chorégraphiques, les numéros et tours de cirques et les pantomimes

** Les oeuvres graphiques ou plastiques

- les oeuvres de dessin, de peinture, de sculpture, de gravure, de lithographie, les oeuvres graphiques et typographiques,

- les oeuvres photographiques et celles réalisées à l'aide de procédés analogues à la photographie.

Seules les photographies qui mettent en évidence les efforts personnels de l'artiste pour réaliser une oeuvre d'art sont des oeuvres de l'esprit. Les photographies d'identité notamment n'entrent pas dans cette catégorie.

- les oeuvres des arts appliqués.

Entrent dans cette catégorie d'oeuvres de l'esprit les productions suivantes, énumérées à l'article 71 de l'annexe III au code général des impôts :

- tapisseries tissées entièrement à la main, sur métier de haute ou de basse lisse, ou exécutées à l'aiguille, d'après maquettes ou cartons d'artistes, et dont le tirage, limité à huit exemplaires, est contrôlé par l'artiste ou ses ayants droit ;
- exemplaires uniques de céramique, entièrement exécutés de la main de l'artiste et signés par lui ;
- émaux sur cuivre entièrement exécutés à la main, dans la limite de huit exemplaires numérotés, et comportant la signature de l'artiste ou de l'atelier d'art, à l'exclusion des articles de bijouterie, d'orfèvrerie et de joaillerie.

Il en est de même pour les dessins de mode, de papier de tenture de tapisseries lorsqu'ils constituent une création originale.

Peuvent également être considérées comme des oeuvres des arts appliqués les productions qui, sans être mentionnées dans cette énumération, remplissent les conditions suivantes :

- elles sont réalisées en exemplaire unique ou en nombre limité. Il est indispensable, à cet égard, que les créations puissent être individualisées par la signature de leur auteur et qu'elles soient numérotées lorsqu'elles sont produites en plusieurs exemplaires ;
- elles dénotent de la part de leur auteur l'intention de réaliser une oeuvre qui a exclusivement une fonction artistique. Les productions d'objets utilitaires par nature (production de l'artisanat d'art telles que assiettes peintes, tissus, vêtements, mobilier, instruments de musique, bijoux...) ne peuvent être considérées comme des oeuvres des arts appliqués que s'il apparaît qu'elles constituent le support d'une création artistique et n'ont aucune vocation à être utilisés en fonction de leurs caractéristiques apparentes ;

- les illustrations, cartes géographiques ainsi que les plans, croquis et ouvrages plastiques relatifs à la géographie, à la topographie ou aux sciences.

Il est rappelé que les relevés topographiques effectués par les géomètres-experts ne remplissent pas la condition d'originalité nécessaire à la reconnaissance d'une oeuvre de l'esprit (réponse ministérielle Etienne PINTE n° 58838, JO AN du 28 janvier 1985).

** Les traductions, adaptations, transformations ou arrangements des oeuvres de l'esprit ; les anthologies ou recueils d'oeuvres diverses qui, par le choix et la disposition des matières, constituent des créations intellectuelles

* Livraisons d'oeuvres

102.

Seule la commercialisation de la propre production de l'artiste bénéficie de la franchise à l'exclusion de la vente d'oeuvres d'autres personnes, l'artiste se comportant dans ce dernier cas comme un négociant en oeuvres d'art.

La franchise ne concerne d'ailleurs que les ventes d'oeuvres qui ont été exécutées de la main même de l'artiste par opposition aux reproductions qui ne nécessitent pas son intervention. Toutefois, les reproductions en nombre limité peuvent être reconnues comme des oeuvres originales conformément à la pratique et la jurisprudence des tribunaux de l'ordre judiciaire. Il est donc indispensable que les créations puissent être individualisées par la signature de leur auteur et qu'elles soient numérotées lorsqu'elles sont produites en plusieurs exemplaires.

* Cessions de droits

103.

La franchise s'applique aux rémunérations perçues par les auteurs des oeuvres de l'esprit à raison de l'exploitation des droits patrimoniaux qui leur sont reconnus par la loi. Il s'agit :

- du droit de représentation ;
- du droit de reproduction ;
- du droit à rémunération pour copie privée.

Précision : Oeuvres de commande.

Les opérations qualifiées de cession de droits ou de livraison d'oeuvre (ou admises au même régime) aux nos 60 à 71 bénéficient de la franchise de 245 000 F.

2°) Opérations des artistes-interprètes

104.

La franchise s'applique aux rémunérations perçues par les artistes-interprètes à raison de l'exploitation des droits patrimoniaux qui leur sont reconnus par la loi. Il s'agit :

- du droit d'autoriser prévu à l'article 18 de la loi du 3 juillet 1985 ;
- du droit à rémunération pour copie privée ;
- du droit à rémunération équitable.

c) Chiffre d'affaires limite

Pour bénéficier de la franchise au titre d'une année donnée, les assujettis doivent avoir réalisé au cours de l'année civile précédente un chiffre d'affaires d'un montant n'excédant pas 245 000 F hors taxe.

1°) Opérations à retenir

105.

Ce montant comprend les recettes réalisées par les auteurs ou artistes-interprètes dans le cadre de l'activité de livraison d'oeuvres et cession de droits définie au b ci-dessus (nos 100 à 104). Par contre, les opérations qui ne relèvent pas de cette activité (cf n° 96) ne doivent pas être prises en compte pour l'appréciation du chiffre d'affaires limite.

Si un assujetti cumule l'activité d'auteur et celle d'artiste-interprète, le chiffre d'affaires limite s'apprécie toutes opérations confondues, la franchise concernant l'ensemble des opérations.

Ce montant comprend :

- l'ensemble des livraisons de biens et des prestations de services taxables ;
- les opérations d'exportation et les prestations de services non soumises à la TVA par application des règles de territorialité.

Il ne comprend pas :

- les sommes perçues au titre du droit de suite ;
- les recettes de caractère exceptionnel telles que le produit de la cession des éléments de l'actif immobilisé ;
- les livraisons à soi-même.

Les redevables doivent retenir les recettes effectivement encaissées y compris les sommes ultérieurement rétrocédées visées au n° 56. Toutefois, s'ils ont choisi de tenir leur comptabilité selon les règles du droit commercial, ils déterminent alors le montant de leurs recettes en fonction des opérations réalisées qu'elles aient ou non donné lieu à encaissement.

2°) Cas particuliers

106.

Début d'activité.

Pour déterminer si la franchise est applicable aux assujettis qui débutent leur activité, il convient d'ajuster le chiffre limite annuel de 245 000 F au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année de début d'activité.

L'ajustement prorata temporis du chiffre d'affaires est effectué en fonction du nombre de jours d'activité par rapport à 365.

- Exercice de l'activité dans le cadre de personnes morales, d'associations ou de sociétés de fait ou en participation (lorsque ces dernières ont la qualité de redevable).

Dans ce cas, il convient de retenir le chiffre d'affaires réalisé par la personne morale ou le groupement redevable et non pas la part revenant à chacun des membres.

B - Conséquences des franchises

107.

Les modalités d'application de la franchise de 70 000 F (art. 25 de la loi de finances pour 1991) sont commentées par l'instruction du 6 février 1991 - BOI 3 F-1-91, à laquelle il convient de se reporter.

Les développements qui suivent concernent la franchise de 245 000 F (art. 5-II de la loi du 26 juillet 1991 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier), dont les mécanismes, largement similaires à ceux de la franchise de 70 000 F, sont précisés brièvement.

Les principales conséquences de la franchise sont les suivantes.

1 - En matière de TVA

108.

Les bénéficiaires de la franchise :

- sont dispensés du paiement de la taxe sur leurs opérations ;
- ne peuvent corrélativement pratiquer aucune déduction de la TVA se rapportant aux biens et services acquis pour les besoins de leur activité.

2 - En matière de facturation

109.

Les bénéficiaires de la franchise doivent indiquer sur les factures ou sur tout autre document en tenant lieu qu'ils sont susceptibles de délivrer, la mention :

" TVA non applicable, article 5 de la loi du 26 juillet 1991 ".

Ils ne doivent donc pas faire apparaître la TVA sur leurs factures ou sur tout autre document en tenant lieu qu'ils peuvent délivrer aux clients.

L'indication de la TVA sur une facture par un assujetti bénéficiaire de la franchise rendrait celui-ci redevable de la taxe du seul fait de sa facturation.

En outre, cette facturation n'ouvrirait pas droit à déduction chez son client, en application des dispositions combinées des articles 283- 3 du code général des impôts et 223-1 de l'annexe II au même code (cf BOI 3 D-6-90, notamment en ce qui concerne la possibilité pour les personnes de bonne foi de rectifier les factures qu'ils ont émises).

3 - En matière de taxe sur les salaires

110.

Les bénéficiaires de la franchise sont placés dans le champ d'application de la taxe sur les salaires dans les conditions prévues aux articles 231-1 et suivants du code général des impôts. Ils doivent donc acquitter la taxe sur les salaires conformément à ces dispositions s'ils emploient du personnel salarié.

C - Augmentation ou diminution des chiffres d'affaires au-delà ou en deçà des limites

1 - Dépassement des limites

a) Limite annuelle de 245 000 F

111.

Dès lors qu'au cours d'une année donnée, le seuil de 245 000 F est franchi, l'auteur ou l'artiste-interprète devient redevable de la taxe à compter du 1er janvier de l'année suivante selon le régime d'imposition correspondant au chiffre d'affaires réalisé (régime simplifié d'imposition ou régime normal).

Les opérations imposables correspondent aux livraisons de biens effectuées et prestations de services exécutées à compter du 1er janvier de l'année où l'auteur ou l'artiste-interprète devient redevable.

Pour les cessions de droits qui donnent lieu à l'établissement de décomptes successifs, le service est réputé exécuté à l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes se rapportent.

En contrepartie, les auteurs et artistes-interprètes qui n'étaient pas partiellement redevables de la taxe peuvent exercer le droit à déduction (cf. n° 87) :

1°) de la taxe comprise dans les dépenses dont le droit à déduction a pris naissance à compter du 1er janvier de l'année d'assujettissement.

Il en est ainsi :

- pour les biens (immobilisations et autres biens) lorsque la livraison est intervenue à compter du 1er janvier de l'année d'assujettissement ;
- pour les prestations de services exécutées et réglées à compter du 1er janvier de l'année d'imposition à la taxe.

2°) de la taxe dont la déduction est accordée au titre du crédit de départ défini à l'article 226 de l'annexe II au code général des impôts, c'est-à-dire :

- de la taxe afférente aux biens en stock au 1er janvier de l'année d'assujettissement ;
- et de la taxe afférente aux immobilisations en cours d'utilisation.

Les droits à déduction correspondants sont exercés, le cas échéant, par application du pourcentage de déduction provisoire de l'année. Ce pourcentage est établi à partir des prévisions d'exploitation, c'est-à-dire, le plus souvent, sur la base d'une extrapolation des recettes de l'année précédente.

b) Limite de 300 000 F

112.

Les auteurs ou artistes-interprètes doivent surveiller l'évolution de leur chiffre d'affaires à partir du moment où, en cours d'année, celui-ci dépasse la limite de 245 000 F.

Lorsque la limite de 300 000 F est franchie, l'auteur ou l'artiste-interprète devient redevable de la taxe pour les prestations de services exécutées et les livraisons de biens effectuées à compter du 1er jour du mois au cours duquel la limite de 300 000 F a été dépassée.

Les encaissements relatifs à des prestations de services exécutées avant le 1er jour du mois où l'artiste devient redevable n'ont pas à être soumis à la TVA.

Les auteurs ou artistes-interprètes qui perdent le bénéfice de la franchise sont autorisés à délivrer à leurs clients des factures rectificatives pour les opérations qui n'avaient pas été taxées au titre du mois de dépassement. Ils font corrélativement connaître leur nouvelle situation au service des impôts. Pour éviter cet inconvénient, les intéressés ont la possibilité, sous leur responsabilité, d'appliquer la taxe dès le 1er jour du mois au cours duquel ils estiment probable le franchissement de la limite.

En contrepartie de la taxation, les intéressés qui n'étaient pas déjà partiellement redevables de la taxe peuvent exercer le droit à déduction :

1°) de la taxe comprise dans les dépenses lorsque le droit à déduction a pris naissance à compter de la date à laquelle l'assujetti est devenu redevable ;

2°) de la taxe dont la déduction est accordée au titre du crédit de départ.

Les immobilisations dont la livraison est intervenue avant le 1er jour du mois au début duquel l'assujetti est devenu redevable sont considérées pour la détermination du crédit de départ comme étant en cours d'utilisation.

Les droits à déduction correspondants doivent être exercés, le cas échéant, par application du pourcentage de déduction provisoire de l'année, tel qu'il résulte des prévisions d'exploitation pour la période d'assujettissement.

2 - Diminution du chiffre d'affaires qui devient inférieur au chiffre d'affaires limite

113.

Si, au titre de l'année civile précédente, le chiffre d'affaires hors taxe réalisé est inférieur à 245 000 F, la franchise est de droit à compter du 1er janvier de l'année suivante.

Dans cette situation, l'auteur ou l'artiste-interprète :

- n'a plus à taxer ses opérations à compter du 1er janvier de l'année suivante. Toutefois, il doit soumettre à la TVA les sommes perçues après la date de la perte de sa qualité de redevable dès lors qu'elles se rapportent à des opérations réalisées avant cette date ;
- doit procéder à la taxation de la livraison à soi-même des stocks qu'il utilisera pour les besoins de son activité désormais exonérée ;
- enfin, doit procéder aux régularisations des droits à déduction exercés sur les biens mobiliers et immobiliers d'investissement dans les conditions prévues à l'article 210 de l'annexe II au code général des impôts.

L'éventuelle cession ultérieure des biens mobiliers ne sera donc pas soumise à la TVA (cf. réponse FOSSET, sénateur, n° 10315, JO du 20 septembre 1990, p. 2047).

D - Option pour le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée

Les auteurs ou artistes-interprètes susceptibles de bénéficier de la franchise peuvent opter pour le paiement de la TVA.

1 - Durée de l'option, reconduction, dénonciation

114.

L'option couvre obligatoirement une période de deux années, y compris celle au cours de laquelle elle est déclarée.

Ainsi, une option formulée le 1er novembre 1991 produit ses effets jusqu'au 31 décembre 1992.

Elle est renouvelable par tacite reconduction, sauf dénonciation à l'expiration de chaque période. Toutefois, elle est reconduite de plein droit pour la période de deux ans suivant celle au cours ou à l'issue de laquelle les personnes ayant exercé cette option ont bénéficié d'un remboursement de crédit de TVA prévu à l'article 271 du code général des impôts.

2 - Forme de l'option et de sa dénonciation

115.

L'option prend effet au 1er jour du mois au cours duquel elle est déclarée. Cette option doit être formulée par écrit. Le service des impôts compétent pour recevoir la déclaration est celui du lieu d'exercice de la profession.

La dénonciation de l'option doit être formulée dans les trente jours de l'échéance d'une option précédente.

3 - Conséquences de l'option

116.

Les auteurs ou les artistes-interprètes qui se placent volontairement sous le régime de la TVA en exerçant l'option sont soumis à l'ensemble des obligations qui incombent aux redevables de cette taxe.

a) Paiement - Recouvrement - Régimes d'imposition - Contentieux de l'impôt

117.

Les auteurs ou artistes-interprètes qui ont opté sont placés dans la même situation que les redevables de plein droit sous réserve des dispositions qui leur sont propres.

b) Déductions

118.

Les conditions d'exercice du droit à déduction pour les auteurs ou artistes-interprètes ayant exercé l'option sont celles qui sont prévues pour l'ensemble des personnes qui deviennent redevables de la TVA. Les intéressés bénéficient notamment d'un crédit de départ au titre des stocks et immobilisations détenus à la date d'effet de l'option (art. 226 de l'annexe II au CGI), sauf s'ils étaient déjà redevables de la taxe au moment où l'option

a été exercée. Dans ce cas, ils sont placés dans la situation des redevables dont le pourcentage de déduction varie (art. 215 de l'annexe II au CGI).

E - Articulation des deux régimes de franchise

119.

Les auteurs et artistes-interprètes peuvent bénéficier simultanément des deux régimes de franchise :

- franchise de 245 000 F pour leurs activités définies aux nos 100 à 104 ;
- et franchise de 70 000 F pour leurs autres opérations (cf. n° 96).

La coexistence de ces deux régimes de franchise appelle les précisions suivantes en ce qui concerne le dépassement des limites, l'option et les droits à déduction.

1 - Dépassement des limites : option

120.

Le dépassement de la limite de 245 000 F ou de 300 000 F fait perdre automatiquement le bénéfice de la franchise de 70 000 F.

En effet, pour l'appréciation de la limite de 70 000 F, il n'est fait abstraction du montant des opérations relevant de l'activité d'auteur ou d'artiste-interprète que lorsqu'elles ne sont pas soumises à la taxe (art. 5-III de la loi du 26 juillet 1991). La limite de 70 000 F s'apprécie donc en incluant les opérations relevant de l'activité d'auteur ou d'artiste-interprète lorsqu'elles sont soumises à la taxe.

L'option exercée au titre des opérations relevant de l'activité d'auteur ou d'artiste-interprète placées sous le régime de la franchise de 245 000 F, se traduira également par la perte du bénéfice de la franchise de 70 000 F pour les opérations relevant de la franchise de 70 000 F. Il n'en serait autrement que dans l'hypothèse où le montant cumulé des opérations relevant de l'une ou l'autre catégorie d'opérations serait inférieur à 70 000 F.

Le dépassement de la limite de 70 000 F ou de 100 000 F pour les opérations relevant de la franchise de 70 000 F entraîne la perte du bénéfice de la franchise pour ces opérations, mais n'a pas d'incidence sur l'application de la franchise de 245 000 F relative aux

opérations relevant de l'activité d'auteur ou d'artiste-interprète. Il en est de même en cas d'option exercée en vue de soumettre à la TVA les opérations qui bénéficient de la franchise de 70 000 F.

2 - Droits à déduction

121.

Les auteurs et artistes-interprètes qui ne sont imposables sur aucune de leurs opérations et qui deviennent redevables de la TVA sur tout ou partie de celles-ci sont placés dans la situation de nouveaux redevables de la TVA.

Ils déterminent leur droit à déduction dans les conditions précisées au n° 87.

En revanche, l'auteur ou l'artiste-interprète qui devient redevable de la TVA pour une catégorie de ses opérations mais qui était déjà redevable de la taxe pour d'autres opérations est placé dans la situation d'un redevable dont le pourcentage de déduction varie. Il applique les règles précisées aux nos 88 et 89.

Exemple :

auteur dont les opérations relevant de la franchise de 70 000 F sont taxées (soit par l'effet d'une option, soit parce qu'elles excèdent la limite de 70 000 F ou 100 000 F) et qui devient redevable de la taxe au titre de ses opérations d'auteur (soit par l'effet d'une option, soit parce qu'elles excèdent la limite de 245 000 F ou 300 000 F).

Il n'en serait autrement que dans le cas où les opérations taxées et les opérations non taxées constitueraient des activités distinctes et où l'auteur ou l'artiste-interprète concerné aurait rempli les obligations, notamment comptables, exigibles dans ce cas.

F - Situation des assujettis qui cumulent les activités d'avocat (ou d'avoué) et d'auteur (ou d'artiste-interprète)

122.

Un même assujetti peut réaliser :

- des opérations au titre de l'activité spécifique d'avocat ou d'avoué relevant de la franchise prévue par l'article 32 de la loi de finances pour 1991 ;

- des opérations au titre des activités d'auteur ou d'artiste-interprète telles que définies ci-dessus aux nos 100 à 104 relevant de la franchise prévue par l'article 5-II de la loi du 26 juillet 1991 ;

- des opérations étrangères à ces deux activités et relevant de la franchise de 70 000 F prévue par l'article 293-B du code général des impôts.

La loi (art. 32-III de la loi de finances pour 1991 et art. 5-III et 5-VIII de la loi du 26 juillet 1991) prévoit l'application des principes suivants.

1 - Le bénéfice éventuel de chacune des franchises " avocat ", " auteur " ou franchise de 70 000 F s'apprécie distinctement compte tenu des chiffres d'affaires réalisés respectivement pour chacune de ces activités.

2 - Le dépassement de la limite de 245 000 F (ou de 300 000 F) pour l'une des deux activités " avocat " ou " auteur " fait perdre automatiquement le bénéfice de la franchise de 70 000 F pour les opérations qui ne relèvent pas de ces activités.

Il en va de même en cas d'option sauf dans les cas précisés sur le tableau joint en annexe II (renvois 3 , 4 et 5).

3 - Le bénéfice de la franchise " avocat " est indépendant de celui de la franchise " auteur ", et réciproquement. Mais l'assujetti qui remplit simultanément les conditions pour bénéficier de la franchise " avocat " et de la franchise " auteur " et qui n'a opté à la TVA ni pour l'une, ni pour l'autre de ces activités, ne bénéficie d'aucune franchise lorsque le chiffre d'affaires cumulé de ces deux activités majoré du chiffre d'affaires relevant de la franchise de 70 000 F excède 315 000 F l'année précédente ou 400 000 F l'année en cours. Le chiffre d'affaires relevant de la franchise de 70 000 F n'est toutefois pris en compte que lorsque la franchise prévue par l'article 293 B du code général des impôts est effectivement appliquée (chiffre d'affaires inférieur à 70 000 F ou à 100 000 F et absence d'option).

Un tableau joint en annexe II récapitule les règles applicables dans les différentes situations possibles.

G - Obligations - formalités

1 - Déclaration d'existence et d'identification

123.

Les auteurs et artistes-interprètes qui bénéficient de la franchise de 245 000 F et de 70 000 F sont dispensés de souscrire une déclaration d'existence et d'identification.

lorsqu'ils cessent de bénéficier de la franchise pour tout ou partie de leur activité, ils doivent s'acquiescer de cette formalité sous les réserves et dans les conditions précisées au n° 92.

En cas de dépassement du chiffre d'affaires de 245 000 F, l'auteur ou l'artiste-interprète doit informer le service des impôts au cours du mois suivant ce dépassement, par simple lettre sur papier libre.

Cette démarche facilite la prise en compte du redevable concerné par l'administration ; elle permet l'envoi à domicile des déclarations. Elle évite ainsi aux intéressés des régularisations importantes dans le paiement de la taxe, sans préjudice des sanctions prévues par l'article 1728 du code général des impôts pour défaut ou retard de production des déclarations.

2 - Obligations d'ordre comptable

124.

Au regard de la TVA, les auteurs ou artistes-interprètes bénéficiaires de la franchise peuvent se contenter de tenir une comptabilité simplifiée comportant un registre, récapitulé par année, présentant le détail de leurs achats. A ce livre doit s'ajouter un livre-journal servi au jour le jour et présentant le détail de leurs recettes professionnelles afférentes à ces opérations.

Toutefois les personnes qui perçoivent des droits d'auteur intégralement déclarés par les tiers et soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles prévues en matière de traitements et salaires, sont dispensés de tenir cette comptabilité pour ces recettes.,

3 - Facturation

125.

Conformément aux dispositions de l'article 289 du code général des impôts, les auteurs et artistes-interprètes ayant opté doivent délivrer à leurs clients redevables une facture ou un document en tenant lieu mentionnant le montant de la taxe.

4 - Obligations déclaratives

126.

Au regard de la TVA les auteurs et artistes-interprètes bénéficiaires de la franchise n'ont aucune obligation déclarative.

Pour les autres impositions, ils restent soumis. aux obligations déclaratives prévues par les textes.

Ainsi, lorsqu'ils sont placés sous le régime de l'évaluation administrative pour l'imposition de leurs résultats, les intéressés doivent continuer à souscrire une déclaration 2037.

5 - Sanctions

127.

Le non-respect des obligations relatives à la déclaration d'existence et d'identification, aux obligations comptables, à la mention de la taxe sur une facture, à la non-indication de la mention spéciale sur une facture est sanctionné par l'amende fiscale de 50 F, en application de l'article 1784 du code général des impôts, et, en cas de récidive, par les sanctions encourues en application des articles 1785 A et 1789 de ce code.

H - Entrée en vigueur

128.

Sous réserve de l'application de la règle du prorata *temporis* (cf. n° 106), dès lors que le montant du chiffre d'affaires réalisé en 1990 n'excède pas 245 000 F et que le montant du chiffre d'affaires réalisé du 1er janvier 1991 au 30 septembre 1991 n'excède pas 300 000

F, le régime de la franchise est applicable aux livraisons de biens effectuées et prestations de services exécutées en 1991.

Toutefois si la limite de 300 000 F est dépassée au cours du dernier trimestre 1991, l'auteur ou l'artiste-interprète devient redevable de la taxe (cf. n° 112).

Les encaissements intervenus après le 1er octobre 1991 mais correspondant à des prestations de services exécutées avant cette date doivent être imposés à la TVA par les professionnels ayant opté avant le 1er octobre 1991 pour le paiement de la taxe (ancien article 260-1° du CGI) et bénéficiant de la franchise à compter de cette date. En cas de prestations en cours d'exécution au 1er octobre 1991, il convient de répartir les encaissements au prorata du temps écoulé avant et après cette date.

Ces encaissements font l'objet d'une déclaration CA 3 occasionnelle.

Le bénéfice de la franchise est de droit. Il appartient aux assujettis susceptibles de bénéficier de la franchise mais qui ne souhaitent pas l'obtenir d'en informer le service local des impôts et d'exercer l'option prévue aux nos 114 à 118.

Par conséquent, les auteurs et artistes-interprètes qui avaient opté avant le 1er octobre 1991 pour le paiement de la TVA (ancien article 260-1° du CGI) et dont le chiffre d'affaires réalisé en 1990 et ajusté selon la règle du prorata *temporis* est inférieur à 245 000 F, devront exercer l'option prévue aux nos 114 à 118.

A défaut, ils devront effectuer les régularisations pour les biens détenus en stock ainsi que pour les biens mobiliers et immobiliers d'investissement (selon le cas livraison à soi-même ou reversement des droits à déduction exercés : BOI 3 A-6-90 du 22 février 1990