

REPUBLIQUE FRANCAISE
AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE VERSAILLES

1ère chambre
4 décembre 2018

N° 17VE00573

Inédit au recueil Lebon

Mme MUNOZ-PAUZIES, président

Mme Fabienne MERY, rapporteur

M. CHAYVIALLE, rapporteur public

GUILLAUMIN, avocat

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

Mme B...A...a demandé au Tribunal administratif de Cergy-Pontoise, par deux requêtes, enregistrées les 17 mars et 23 juin 2014, la réduction des cotisations d'impôt sur le revenu auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2010, 2011 et 2012.

Par un jugement n° 1402854-1406257 du 19 décembre 2016, le tribunal administratif a rejeté ses demandes.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et un mémoire complémentaire, enregistrés les 21 février et 16 novembre 2017, Mme B...A..., représentée par Me Guillaumin, avocat, demande à la Cour:

1° d'annuler le jugement attaqué ;

2° de prononcer la décharge totale des cotisations d'impôt sur le revenu auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2010, 2011 et 2012.

Mme A...soutient que :

- les premiers juges ne pouvaient fonder leur décision sur le constat que son imposition a été établie, au titre des trois années en cause, conformément à ses déclarations, dès lors qu'elle a présenté trois déclarations rectificatives en décembre 2013, dans le cadre de sa réclamation, portant sur l'application des dispositions de l'article 100 bis du code général des impôts, laquelle a été effectuée dans le délai de reprise ;
- l'option ouverte par l'article 100 bis du code général des impôts peut être exercée par le biais d'une réclamation contentieuse et être prise en compte pour le calcul de l'imposition de plusieurs années, aux termes de la réponse ministérielle n° 14365 faite au député de Villiers- AN du 15 août 1994 p. 4150, de l'instruction 5 G-13-94 et de la documentation administrative 5 G-422, n°11 du 15 septembre 2000 ;
- les premiers juges ont considéré à tort que l'application des dispositions combinées de l'article 93, 1 quater du code général des impôts et de l'article 100 bis du même code est limitée aux écrivains et aux compositeurs, et aux auteurs d'oeuvre de l'esprit, alors qu'elle

s'étend à toute personne dont les droits de propriété littéraire et artistique sont protégés par les articles L. 111-1 et suivants du code de la propriété intellectuelle ;

- l'instruction du 15 mars 2012 5 G-2-12 n°4 explicite la notion d'oeuvres de l'esprit originales et la même instruction, dans son point n°5, inclut dans le régime d'imposition prévu par les dispositions de l'article 93, 1 quater du code général des impôts les auteurs d'oeuvres dérivées visées à l'article L. 112-3 du code général des impôts ; ses créations entrent dans le champ de ces instructions ; le Centre national du cinéma et de l'image animée considère que constituent des oeuvres autonomes le film, la bande-annonce et l'affiche.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de la propriété intellectuelle ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Méry, rapporteur ;
- les conclusions de M. Chayvialle, rapporteur public ;
- et les observations de Mme A....

Considérant ce qui suit :

1. Mme A...exerce la profession de scénariste de films-annonces. Elle a présenté à l'administration fiscale deux réclamations, le 7 décembre 2013 et le 11 mars 2014, tendant au bénéfice des dispositions de l'article 100 bis du code général des impôts relatives aux bénéficiaires imposés provenant de la production littéraire, artistique ou scientifique, ou bien de la pratique d'un sport. Ces deux réclamations ont été rejetées. Mme A...relève appel du jugement du par lequel le Tribunal administratif de Cergy-Pontoise a rejeté sa demande tendant à la réduction des cotisations d'impôt sur le revenu auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2010, 2011 et 2012.

Sur la charge de la preuve :

2. En application des dispositions combinées des articles R. 194-1 du livre des procédures fiscales et 170 et suivants du code général des impôts, lorsque les cotisations d'impôt sur le revenu ont été établies conformément aux déclarations présentées par le contribuable dans le délai de déclaration, la charge de la preuve de l'exagération de ces impositions pèse sur le contribuable.

3. Il est constant que les impositions contestées ont été établies d'après les bases indiquées dans les déclarations souscrites par Mme A...dans les délais prescrits. Il appartient donc à la requérante de faire la preuve de l'exagération des bases d'imposition retenues. La circonstance que, postérieurement à la mise en recouvrement de ces impositions, Mme A...a déposé des déclarations rectificatives, à l'appui de ses réclamations préalables, est sans incidence sur la

dévolution de la charge de la preuve. En tout état de cause,

Mme A...ne peut utilement invoquer le bénéfice de l'interprétation administrative de la loi fiscale contenue dans une réponse ministérielle à M.C..., député, reprise dans la doctrine référencée 5 G 422 n° 11 du 15 septembre 2000, qui ne contient pas d'interprétation différente de la loi fiscale de celle dont le présent arrêt fait application..

Sur le bien-fondé des impositions en litige :

En ce qui concerne l'application de la loi fiscale :

4. D'une part, aux termes de l'article 93, 1 quater du code général des impôts, dans sa version applicable à la première année d'imposition en litige : " Lorsqu'ils sont intégralement déclarés par les tiers, les produits de droits d'auteur perçus par les écrivains et compositeurs sont, sans préjudice de l'article 100 bis, soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles prévues en matière de traitements et salaires. (...) ". Aux termes du même article du même code, dans sa version applicable aux impositions des années 2011 et 2012 : " Lorsqu'ils sont intégralement déclarés par les tiers, les produits de droits d'auteur perçus par les auteurs des oeuvres de l'esprit mentionnées à l'article L. 112-2 du code de la propriété intellectuelle sont, sans préjudice de l'article 100 bis, soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles prévues en matière de traitements et salaires. (...) ". Et aux termes de l'article 100 bis du code général des impôts : " I - Les bénéfiques imposables provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique de même que ceux provenant de la pratique d'un sport peuvent, à la demande des contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée, être déterminés en retranchant, de la moyenne des recettes de l'année de l'imposition et des deux années précédentes, la moyenne des dépenses de ces mêmes années. /Les contribuables qui adoptent ce mode d'évaluation pour une année quelconque sont obligatoirement soumis au régime de la déclaration contrôlée en ce qui concerne les bénéfiques provenant de leur production littéraire, scientifique ou artistique ou ceux provenant de la pratique d'un sport (...). /II - A compter de l'imposition des revenus de 1982, les contribuables peuvent également demander qu'il soit tenu compte de la moyenne des recettes et des dépenses de l'année d'imposition et des quatre années précédentes. (...)". D'autre part, aux termes de l'article L. 112-2 du code de la propriété intellectuelle : " Sont considérés notamment comme oeuvres de l'esprit au sens du présent code : [...] /6° Les oeuvres cinématographiques et autres oeuvres consistant dans des séquences animées d'images, sonorisées ou non, dénommées ensemble oeuvres audiovisuelles ; (...) ". Et aux termes de l'article L. 111-1 du même code : " L'auteur d'une oeuvre de l'esprit jouit sur cette oeuvre, du seul fait de sa création, d'un droit de propriété incorporelle exclusif et opposable à tous. /Ce droit comporte des attributs d'ordre intellectuel et moral ainsi que des attributs d'ordre patrimonial, qui sont déterminés par les livres Ier et III du présent code. (...) ".

5. Il résulte de l'instruction que Mme A...effectue pour des sociétés de production et de distribution de films la conception de films-annonces qui prennent la forme soit de bandes-annonces, soit de bandes-démo ou de " teasers ", et qu'elle adapte également ces supports pour la radio ou internet. Si Mme A...produit, pour justifier de ses travaux et du versement de droits d'auteur en contrepartie de ceux-ci, des attestations, des contrats de commande, et des notes d'auteur établis par des sociétés qui ont eu recours à ses services, elle ne justifie pas, pour les années 2010, 2011 et 2012 en litige, de la déclaration par des tiers des droits d'auteur qui lui auraient été versés, ni même des sommes globales qu'elle a perçues au titre de ces droits d'auteur. Au surplus, l'intéressée ne peut être regardée comme ayant la qualité d'écrivain ni celle de compositeur en 2010, ce qu'elle ne soutient d'ailleurs pas, alors que les dispositions de l'article 93, 1 quater réservent le bénéfice du dispositif qu'il prévoit à ces deux catégories

d'auteurs. Elle ne peut non plus, pour les deux années suivantes, être regardée comme auteur d'oeuvres de l'esprit originales au sens des dispositions citées au point précédent de l'article L. 112-2 du code de la propriété intellectuelle, ses travaux, tels que décrits dans les documents versés au dossier par Mme A..., consistant à faire une présentation synthétique des films destinés à la distribution en concevant les étapes des récits à partir des oeuvres originales, et ne comportant, de ce fait, qu'une faible part de création. La circonstance selon laquelle le Centre national du cinéma et de l'image animée considèrerait comme des oeuvres autonomes le film, sa bande-annonce et son affiche est sans incidence sur l'application des dispositions du code de la propriété intellectuelle précitées. Dès lors, Mme A...n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que l'administration lui a refusé le bénéfice des dispositions de l'article 93, 1 quater, dans ses deux versions applicables aux années d'imposition en litige.

En ce qui concerne l'interprétation administrative de la loi fiscale :

6. Aux termes de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales : " (...) / Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales. " .

7. Mme A..., qui n'apporte pas la preuve que ses droits d'auteur ont été déclarés par des tiers, ainsi qu'il a été exposé au point 5, et dont la situation, au regard du droit fiscal, ne satisfait ainsi pas à l'une des deux conditions posées par les dispositions de l'article 93, 1 quater du code général des impôts pour bénéficier du régime d'imposition qu'elles prévoient, ne peut utilement invoquer l'instruction du 15 mars 2012, référencée 5 G-2-12, n°4 relative à la seconde condition posée par ces mêmes dispositions.

8. Il résulte de tout ce qui précède, et sans qu'il soit besoin de statuer sur la recevabilité des conclusions de Mme A...aux fins de décharge totale des impositions litigieuses, que la requérante n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que le Tribunal administratif de Cergy-Pontoise, par le jugement attaqué du 19 décembre 2016, a rejeté sa demande.

DÉCIDE :

Article 1er : La requête de Mme B...A...est rejetée.