

Section 3 : Montant de la retenue à la source

A. BASE IMPOSABLE

27. Principes. La base de la retenue à la source est constituée par le montant brut des rémunérations versées, y compris les salaires, après déduction d'un abattement forfaitaire de 10 % au titre des frais professionnels. Il n'y a pas lieu de se préoccuper du lieu de paiement et de ses modalités (en espèces, par chèque, par inscription à un compte courant ou en nature).

L'abattement de 10 % mentionné au II de l'article 182 A *bis* précité, pratiqué au titre des frais professionnels, n'est pas plafonné. Il est exclusif de toute autre déduction, ce qui signifie qu'aucune option pour la déduction des frais réels n'est ouverte.

28. Précisions. Il est rappelé que les taxes sur le chiffre d'affaires qui, dans certains cas, peuvent être exigibles (revenus d'activité indépendantes, selon les cas), ne font pas partie du montant imposable. De même, les cotisations sociales sont exclues de la base.

En revanche, les frais d'encaissement n'ont pas à être retranchés.

29. Sommes prises en charge par le débiteur. Si le débiteur prend à sa charge la retenue à la source, l'avantage indirect ainsi procuré au bénéficiaire doit être ajouté au revenu servant de base à la retenue. Il en est de même lorsque le débiteur prend en charge les frais qui incombent normalement au bénéficiaire.

30. Produits de droits d'auteur. Il est précisé que la retenue à la source portant sur les droits d'auteur demeure soumise aux dispositions du b du I de l'article 182 B du CGI. Les commentaires figurant au n° 57 de la Documentation administrative 5 B 7124 restent applicables.

B. TAUX DE LA RETENUE A LA SOURCE

31. La retenue à la source est liquidée au taux de 15 %.

Section 4 : Paiement de la retenue à la source

32. Conformément aux dispositions de l'article 1671 A du CGI, le débiteur de la retenue à la source prévue par l'article 182 A *bis* du CGI est tenu :

- d'opérer la retenue à la source sur les sommes qui y sont soumises (voir n° s 20 et s) ;

- d'en verser le montant au service des impôts en charge du recouvrement compétent (celui du lieu du domicile fiscal, du siège ou de l'établissement du débiteur en France ou, lorsque le débiteur n'a pas d'établissement en France, le service des impôts des non-résidents (cf. articles 01 et 23 ter de l'annexe IV au CGI) au plus tard le 15 du mois suivant celui du paiement.

33. Exigibilité de la retenue à la source. La retenue à la source doit être opérée au moment où le paiement est effectué et quelle que soit la forme de celui-ci (versement en numéraire, inscription au crédit d'un compte, virement de banque, paiement en nature, etc.).

34. Obligation déclarative connexe au paiement. Le paiement doit être accompagné d'une déclaration n° 2494 en double exemplaire faisant apparaître outre l'identité et l'adresse du domicile fiscal ou du siège du bénéficiaire (adresse à l'étranger), le montant brut des sommes soumises à retenue à la source, le taux et le montant de la retenue.

Les versements passibles de la retenue à la source sur les revenus non salariaux doivent figurer sur la déclaration prévue par les articles 240 et 241 du CGI (déclaration annuelle des commissions, honoraires et droits d'auteur). Cette déclaration doit indiquer, outre le montant brut des paiements soumis à retenue, celui des retenues effectuées (article 47 de l'annexe III au CGI).

Les sommes versées aux artistes et ayant le caractère de salaires doivent figurer sur la déclaration DADS 1 (articles 87 à 88 du CGI).

35. Franchise de 8 €. La retenue à la source n'est ni opérée, ni versée au service des impôts chargé du recouvrement lorsque son montant n'excède pas 8 € par mois pour un même bénéficiaire des versements donnant lieu au prélèvement de la retenue à la source prévue à l'article 182 A *bis* du CGI.

Section 5 : Imputation de la retenue à la source et restitution éventuelle

A. IMPUTATION DE LA RETENUE A LA SOURCE

36. Modalités d'imputation à l'IR et à l'IS. Le montant de la retenue à la source s'impute :

- sur le montant de l'impôt sur le revenu établi dans les conditions prévues au a de l'article 197 A du CGI dû à raison de l'ensemble des revenus nets de source française passibles de l'impôt sur le revenu réalisés par le bénéficiaire des sommes soumises à la retenue et, s'il y a lieu, par les autres membres de son foyer fiscal ;

Pour l'application de ces dispositions, le revenu net imposable servant au calcul de l'impôt sur le revenu est déterminé dans les conditions de droit commun. Ainsi, lorsque la rémunération versée présente le caractère de salaires, son montant brut fait l'objet d'une déduction pour frais professionnels, soit pour leur montant réel et justifié, soit sous la forme d'une déduction forfaitaire de 10 %. Dans cette dernière situation, le plafond prévu au 3° de l'article 83 du CGI est applicable (13 893 € pour les revenus de 2009).

- sur le montant de l'impôt sur les sociétés éventuellement exigible à raison des revenus qui ont supporté cette retenue (article 219 *quinquies* du CGI).

I. Imputation sur le montant de l'impôt sur le revenu

1°. Cas général : le débiteur de la retenue a payé les rémunérations à l'artiste

37. Fraction de la retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu. L'article 182 A *bis* du CGI prévoit que les dispositions du premier alinéa de l'article 197 B sont applicables pour la fraction de la rémunération déterminée conformément au n° 27 qui n'excède pas annuellement la limite supérieure fixée par les III et IV de l'article 182 A du CGI (40 553 € pour les revenus perçus en 2009).

Ainsi, conformément à l'article 197 B du CGI, la retenue à la source prélevée au taux de 15 % est libératoire de l'impôt sur le revenu pour la fraction n'excédant pas la limite d'application du taux de 20 % prévue par l'article 182 A du CGI (40 553 € pour les revenus de 2009).

La fraction de rémunération correspondante soumise à la retenue à la source n'est donc pas imposée au barème et la retenue correspondante n'est pas imputable.

38. Fraction non libérée. Seule la fraction de la rémunération excédentaire à cette limite (40 553 € pour les revenus perçus en 2009) qui a été soumise à la retenue à la source au taux de 15 % est imposée au barème progressif, avec les autres revenus de source française, mais dans les conditions prévues au a de l'article 197 A du CGI, c'est-à-dire avec application d'un taux minimum égal à 20 % (14,4 % dans les départements d'outre-mer).

Toutefois, l'article 197 A du CGI permet aussi au contribuable de justifier que le taux moyen de l'impôt résultant de l'application du barème à l'ensemble de ses revenus de source française et étrangère est inférieur au taux minimum de 20 % (14,4 %). Ce taux est alors appliqué à ses seuls revenus de source française.

39. Obligations déclaratives maintenues. Ces dispositions n'ont pas pour effet de limiter les obligations déclaratives des contribuables à la fraction de la rémunération qui excède la limite supérieure fixée aux III et IV de l'article 182 A du CGI.

Le contribuable doit, dans tous les cas, porter sur la déclaration annuelle des revenus le montant total des revenus imposables en France dont il a eu la disposition, ainsi que le total de la retenue à la source à laquelle ces rémunérations ont donné lieu.

40. Exemple. Soit un contribuable non résident, célibataire, qui perçoit pour seuls revenus en 2009, un salaire de 100 000 € en contrepartie de l'exécution d'une prestation artistique.

La retenue à la source pratiquée s'élève à : $90\,000 \times 15\% = 13\,500$ €.

La retenue à la source calculée au taux de 15 % pour la fraction de rémunération inférieure à 40 553 € est libératoire de l'impôt sur le revenu.

Seule la fraction excédentaire (soit 49 447 €) est soumise à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif, avec application, le cas échéant, du taux minimum d'imposition de 20 % et la retenue à la source calculée sur cette fraction est imputable.

L'impôt sur le revenu au barème progressif calculé sur un revenu net imposable de 49 447 € s'élève à 9 372 € en retenant l'hypothèse que le barème applicable aux revenus 2009 est identique au barème applicable aux revenus de 2008. L'impôt sur le revenu calculé au taux minimum de 20 % sur un revenu net de 49 447 € s'élève à 9 889 €. C'est donc ce montant de 9 889 € qu'il convient de retenir.

La retenue à la source calculée au taux de 15 % pour la fraction de rémunération qui excède 40 553 €, soit 7 417 € ($49\,447 \times 15\%$), est imputable sur le montant de 9 889 €. Le contribuable doit donc payer, au titre de l'impôt sur le revenu, un complément de $9\,889 - 7\,417 = 2\,472$ €.

Le montant de l'impôt (retenue à la source + impôt sur le revenu progressif) finalement supporté s'élève à $13\,500 + 2\,472 = 15\,972$ €.

41. Artistes exerçant dans un groupe qui n'a pas la personnalité morale. Chacun des membres du groupe ne peut évidemment imputer sur l'impôt sur le revenu dont il est personnellement redevable que la quote-part de la retenue à la source globale correspondant à sa rémunération personnelle.

2°. Cas des rémunérations payées à une personne interposée entre le débiteur et les artistes (cf. schéma en annexe 2).

a) Les dispositions de l'article 155 A du CGI sont applicables.

42. Tel est le cas lorsque la personne interposée se trouve, en substance, dans l'une des trois conditions suivantes :

- l'artiste contrôle directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération ;
- l'artiste n'établit pas que cette personne exerce de manière prépondérante une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services ;
- la personne qui perçoit la rémunération est installée dans un Etat où elle bénéficie d'un régime fiscal privilégié.

L'artiste est alors personnellement imposable sur la totalité des rémunérations payées à la personne interposée selon les modalités prévues aux n° s 37 à 40.

b) Les dispositions de l'article 155 A du CGI ne sont pas applicables

43. Tel est le cas lorsque la personne interposée ne se trouve dans aucune des trois situations décrites au a) ci-dessus.

Les artistes non-résidents n'y sont imposables que sur les rémunérations auxquelles ils ont personnellement droit à raison des prestations fournies ou utilisées en France selon les modalités prévues aux n° s 37 à 40.

Exemple : Une somme de 45.000 € est payée par l'organisateur d'une manifestation à une société sous le couvert de laquelle un artiste exerce son activité. La retenue à la source correspondante est égale à 6.075 € ($40\,500 \times 15\%$).

Si la rémunération brute due par la société à l'artiste pour ses prestations en France est égale à 30 000 €, la fraction de la RAS afférente à la rémunération allouée à l'artiste s'établit à : $27\,000 \times 15\% = 4.050$ €. C'est ce montant qui sera retenu pour la liquidation de l'impôt dû en France.

II. Imputation sur le montant de l'impôt sur les sociétés

44. Lorsque le bénéficiaire est soumis à l'impôt sur les sociétés, la retenue à la source est imputable sur le montant de cet impôt éventuellement exigible à raison des revenus qui l'ont supportée (article 219 *quinquies* du CGI).

Lorsque le montant de la retenue à la source est supérieur au montant exigible, l'excédent n'est pas restitué.

B. RESTITUTION DE L'EXCEDENT DE RETENUE A LA SOURCE

1°. Mise en œuvre de la procédure de remboursement

45. Remboursement sur demande. Les déclarations des revenus à l'impôt sur le revenu déposées par les contribuables non-résidents font l'objet d'une imposition avec, s'il y a lieu, application du taux minimum d'imposition prévu à l'article 197 A du CGI ou du taux moyen résultant de l'application du barème progressif à l'ensemble de leurs revenus de sources française et étrangère.

Le cas échéant, ces contribuables peuvent demander le remboursement de l'excédent de retenue à la source.

2° Détermination de la retenue à la source remboursable

46. Modalités de calcul. L'excédent de retenue à la source remboursable est égal à la différence entre :

- d'une part, le montant de la retenue à la source pratiquée sur la totalité de la rémunération perçue par le contribuable au cours de l'année d'imposition ;

- et d'autre part, le montant de l'impôt afférent au montant total de ces rémunérations (y compris la fraction ayant supporté la retenue au taux de 15 %) calculé dans les conditions prévues au a de l'article 197 A du CGI.

L'excédent de retenue à la source sur l'impôt calculé selon les modalités précédentes est remboursable.

Exemple 1. Soit un contribuable célibataire non-résident qui a perçu en 2009 une rémunération de 25 000 € au titre de l'exécution d'une prestation artistique.

La retenue à la source pratiquée, libératoire de l'impôt sur le revenu¹, s'élève à 3 375 € (22 500 x 15 %).

Si l'impôt sur le revenu au barème progressif sur cette rémunération (il s'agit par hypothèse de l'unique revenu du contribuable) s'élève à 1 836 € (barème 2008), le contribuable peut bénéficier d'un remboursement de retenue à la source de : $3.375 - 1.836 = 1.539$ €.

47. Exemple 2. Soit un contribuable non-résident, marié, 2,5 parts, ayant pour seul revenu un salaire de source française de 130 000 €

La retenue à la source pratiquée s'élève à 17.550 € (117.000 x 15 %).

Le contribuable est imposable au barème progressif de l'impôt sur le revenu, avec application d'un taux minimum de 20 % sur la fraction qui excède 40.553 € (76.447 €), soit 15 289 € (76 447 x 20 %).

La retenue à la source supportée au titre de la partie de la fraction de rémunération qui excède 40 553 €, étant égale à 11.467 € (76 447 x 15 %), le contribuable est redevable d'un complément d'impôt de 3.822 € (15.289 – 11.467).

Le montant total de l'impôt payé : s'élève à 21.372 € (17 550 + 3 822).

Dans la mesure où l'impôt sur le revenu calculé sur l'ensemble de la rémunération s'élève à 21 372 €, le contribuable ne peut pas prétendre à un remboursement de retenue à la source, dès lors que celle-ci est inférieure à l'impôt in fine acquitté.

Section 6 : Incidences des conventions internationales

48. Les rémunérations de source française des prestations artistiques payées aux résidents des Etats ou Territoires liés à la France par une convention fiscale, ne sont imposables en France que si la convention ne s'y oppose pas. Lorsqu'elles sont imposables en France, ce qui est généralement le cas pour les prestations fournies en France, les modalités d'imposition sont, en principe, celles qui résultent du droit interne.

Sont soumises à la retenue les sommes versées à des personnes qui n'ont pas en France d'installation professionnelle permanente, au titre des rémunérations de source française.

¹ Cette retenue à la source est libératoire, pour la fraction de rémunération qui n'excède pas 40.553 €.

La retenue est, en principe, applicable même si le débiteur est domicilié ou établi à l'étranger. En pratique, elle sera exigée dans le cas où le débiteur peut, aux termes de l'article 164 D du CGI, être invité à désigner un représentant en France, ce qui est généralement le cas.

Section 7 : Entrée en vigueur

49. Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux sommes versées à compter du 1^{er} janvier 2009.

La Directrice de la Législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•