

LA FISCALITE DE L'ARTISTE.

La Cigale, ayant chanté

Tout l'été,

Se trouva fort dépourvue

Quand le fisc fut venu :

Pas un seul petit morceau

De mouche ou de vermisseau.

Elle alla crier famine

Chez la perceptrice sa voisine ;

La priant de lui accorder

Quelque délai pour subsister

Jusqu'à la saison nouvelle.

« je vous paierai, lui dit-elle,

Avant l'oût, foi d'animal,

Intérêt et principal. »

Le Trésor n'est pas prêteur :

C'est là son moindre défaut.

« Que faisiez-vous au temps chaud ?

Dit-il à ce mauvais payeur.

- Nuit et jour à tout venant

Je chantais, ne vous déplaie.

- Vous chantiez ? j'en suis fort aise :

Eh bien ! dansez maintenant. ».

Qui d'entre nous n'a pas songé à cette fable de la Fontaine, en entendant les artistes se plaindre de l'acharnement du fisc sur eux ? Il n'y aurait ainsi que deux situations pour l'artiste, celui de ses débuts miséreux où, à défaut de gloire et de fortune, il n'aurait aucun revenu imposable et n'intéresserait pas le fisc et celui du temps de la notoriété et des succès où, cette fois l'intéressant trop, il subirait ses foudres pour ne pas avoir su prévenir les conséquences fiscales de sa brusque fortune. D'un côté irresponsabilité de l'artiste et de l'autre, acharnement du fisc envers un monde qu'il ne comprendrait pas.

Qu'en est-il véritablement du statut fiscal de l'artiste ?

1.- Le premier constat qui saute aux yeux lorsque l'on examine le statut fiscal de l'artiste c'est que celui-ci bénéficie a priori d'un régime fiscal plutôt privilégié.

Résumons-le rapidement :

- Si les revenus provenant d'une activité artistique sont en principe imposables selon le régime des bénéficiaires non commerciaux, les produits de droits d'auteur perçus par les écrivains et compositeurs intégralement déclarés par les tiers - maisons d'édition ou sociétés de perception des droits – sont soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles plus favorables prévues en matière de traitements et salaires, sauf option express pour le régime de droit commun ;
- Lorsqu'ils sont assujettis à la TVA, les auteurs d'œuvres de l'esprit et les artistes interprètes bénéficient d'une franchise en base spécifique, de 42 900 euros, supérieure à celle de droit commun, pour la livraison de leurs œuvres et la cession des droits patrimoniaux qui leur sont reconnus par la loi¹. De plus, la cession d'œuvres d'art par l'artiste est soumise, depuis le 1er janvier 2015, au taux de 5,5 % et les cessions des droits d'auteur, longtemps au même taux², sont désormais soumises à un taux de 10% qui reste inférieur au taux normal ;
- La plupart des artistes – peintres, sculpteurs, dessinateurs, artistes lyriques et dramatiques, auteurs et compositeurs - sont par ailleurs exonérés de cotisation foncière des entreprises comme ils l'étaient auparavant de taxe professionnelle³;
- Enfin, même si la remarque va bientôt perdre de son intérêt, les droits de la propriété littéraire et artistique perçus par l'artiste⁴, comme les objets d'antiquité, d'art ou de collection, sont expressément exonérés d'impôt de solidarité sur la fortune.
- Précisons, par ailleurs, que les artistes reconnus et leurs héritiers sont plus souvent concernés que les autres contribuables par les régimes fiscaux de faveur incitant à transférer des œuvres d'art dans le patrimoine public, que ce soit par le biais de la

¹ CGI, article 293 B-III-2° et 3°

² V. pour l'application du taux réduit à l'activité d'un artiste-peintre scénographe CAA Nantes, 2 avril 2015, 14NT02139 à propos du « parcours scénographique nocturne » d'un château réalisé par l'artiste.

³ art. 1460, 2°, 3° et 4° du CGI

⁴ Et non ses ayants droit ou ses ayants cause. A noter que, dans une décision récente du 28 février 2017, la Cour d'appel de Paris a rejeté l'argumentation de l'héritière de René Goscinny qui tentait d'échapper à l'ISF sur la valeur du monopole d'exploitation des droits d'auteur de son père en faisant valoir qu'il s'agissait de biens professionnels – puisqu'elle poursuivait à titre professionnel l'exploitation de ces droits – comme tels, exonérés d'ISF

dation en paiement – c'est-à-dire la couverture de la dette d'impôt liée aux droits de succession, au droits de partage et même à l'impôt de solidarité sur la fortune au moyen d'œuvres d'art⁵ – ou par l'exonération des droits de mutation en cas de dons et legs d'œuvres d'art à l'Etat ou à un musée⁶. Les visiteurs du musée Picasso de Paris n'ont peut-être ainsi pas toujours conscience que l'importante collection qui y est présentée au public provient de la dation en paiement effectuée lors de la succession de Pablo Picasso.

2.- Autre constat : le législateur s'est efforcé, s'agissant de la détermination de la base d'imposition, de prendre en compte les principales caractéristiques des revenus artistiques :

Ce sont, nous le savons, des revenus instables, variables, aléatoires, souvent subsidiaires ou secondaires par rapport à d'autres revenus principaux, enfin des revenus éclatés et hétérogènes.

a) Ce sont tout d'abord des revenus variables et aléatoires :

D'une année sur l'autre, les revenus artistiques peuvent subir de considérables variations. L'artiste peut ne rien percevoir, ou pas grand chose, pendant quelques années et soudainement bénéficier d'une somme importante qui lui permettra de survivre l'année d'après. Compte tenu de la progressivité de l'impôt sur le revenu, l'artiste peut être de ce fait fortement désavantagé par rapport à un autre contribuable qui aurait touché la même somme mais étalée sur trois ou quatre années. Il y a par ailleurs souvent un décalage important dans le temps entre les charges supportées par l'artiste et ses revenus. Travailler sur un manuscrit, monter une pièce de théâtre, peindre ou sculpter prennent du temps. La rémunération de ce travail, si elle a lieu, ne viendra que plus tard, ce qui cadre mal avec l'annualité de l'impôt. Comment prendre en compte ces situations ?

La solution aurait pu passer par l'article 163 du CGI qui permet d'étaler sur plusieurs années un revenu dit « exceptionnel ». Mais la jurisprudence s'y est formellement opposée, posant le principe que l'importance d'un revenu ne suffit pas à lui conférer un caractère exceptionnel dès lors que celui-ci est réalisé dans le cadre de l'activité habituelle du

⁵ CGI, art. 1716 *bis*

⁶ CGI, art. 1131, L. n° 86-972 du 19 août 1986, art. 7, III ; L. n° 91-1322 du 30 déc. 1991, art. 6

contribuable. Le Conseil d'Etat a refusé ainsi le bénéfice de cet article à un artiste peintre qui, au cours d'une même année, avait cédé à une nouvelle galerie d'art qui souhaitait se constituer un stock, un grand nombre de ses tableaux peints depuis plusieurs années⁷.

Il y a eu certes quelques avancées jurisprudentielles. Le Conseil d'Etat a ainsi admis que la variation très importante des recettes professionnelles d'un écrivain après l'attribution d'un prix littéraire puisse être regardée comme un revenu exceptionnel justifiant l'application de l'article 163⁸ et le tribunal administratif de Paris a ultérieurement appliqué le même raisonnement à une artiste du spectacle dont les revenus avaient augmenté à la suite de l'obtention d'un « Molière »⁹.

Mais c'est surtout l'article 100 bis du CGI qui permet de traiter convenablement la question. Celui-ci précise que les bénéfices imposables provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique 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 d'imposition et des deux ou quatre années précédentes la moyenne des dépenses de ces mêmes années. L'artiste a donc le choix d'échapper au carcan de l'annualité de l'impôt et de lisser ses charges et ses recettes, en retenant même, selon ce qui s'adapte le mieux à sa situation, un bénéfice moyen calculé sur trois ou cinq ans. C'est là un régime profondément dérogatoire au droit commun et en pratique très avantageux. Et cette option est ouverte que l'artiste relève des BNC ou des traitements et salaires¹⁰.

b).- Il me semble de même que le droit fiscal apporte une réponse globalement satisfaisante aux questions que soulève l'exercice, en parallèle à une autre activité, de l'activité artistique.

L'art ne nourrissant pas souvent son homme – surtout s'il a des charges de famille - , il est fréquent que l'activité artistique soit en effet menée en parallèle avec une autre activité qui fait bouillir la marmite. Mais si l'art ne rapporte pas ou peu, il génère souvent d'importantes charges et investissements – ateliers, documentation, ordinateurs, voyages -. L'artiste peut-il alors déduire de son revenu global, généré par l'activité principale, le déficit provenant de son activité artistique secondaire ? Pour simplifier, disons que la réponse dépendra du point de savoir si l'on peut considérer ou non cette activité comme exercée à titre professionnel.

⁷ CE, 20 avril 1983, n° 33149 : RJF 6/83, n° 755, chron. P. 335

⁸ CE, 11 juillet 1988, n° 58687 : RJF 10/88, n° 1054

⁹ TA Paris, 13 mars 1997, n° 91-9797, RJF 11/97, n° 1006 pour Mme Von Allmen, dite Zouc

¹⁰ Pour un exemple récent d'application à un auteur : CAA Paris, 12 septembre 2017, n° 17PA01974

Or, dans cette appréciation, il me semble que le juge administratif fait preuve de mesure et de discernement. Non seulement la circonstance que l'activité en cause puisse être exercée parallèlement à une autre profession procurant à l'intéressé son moyen principal de subsistance n'exclut pas, par principe, la reconnaissance de son caractère professionnel, mais il suffit que l'activité soit exercée à titre habituel, avec constance et dans un but lucratif pour qu'elle soit reconnue « professionnelle », même si elle ne dégage pas forcément des revenus.

Le Conseil d'Etat a ainsi reconnu un caractère professionnel à l'activité d'un artiste-peintre-sculpteur dès lors que celui-ci avait, pendant cinq ans, participé régulièrement à des expositions publiques et à des salons de peinture, exposé dans des galeries commerciales et concouru pour différents prix¹¹. Et plus récemment, la CAA de Nancy a désavoué l'administration fiscale qui déniait la qualité d'artiste à une artiste peintre en relevant que « nonobstant la brièveté et l'influence géographique limitée de la plupart de ces expositions, la modicité des recettes réalisées, le fait que les ventes ont été effectuées auprès de proches et le caractère non viable de l'activité litigieuse », l'intéressée avait participé à plusieurs expositions, avait ouvert son atelier au public et avait été reconnue par le biais d'émissions télévisées et d'articles de presse¹².

- c) Pour clore les points positifs, il me semble également que la fiscalité a pris correctement en compte le caractère éclaté et hétérogène des revenus artistiques en simplifiant considérablement les obligations déclaratives pesant sur l'artiste.
- Ainsi, en matière de TVA, les sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs qui versent des droits d'auteur doivent, sauf renonciation expresse du bénéficiaire, retenir le montant de la TVA due par l'auteur, sous déduction d'une somme représentative des droits à déduction de l'auteur, ce qui simplifie considérablement la vie quant au calcul de la TVA due.
 - De même, s'agissant cette fois de l'impôt sur le revenu, l'article 182 C du CGI prévoit la possibilité, sur option, d'une retenue à la source de 15 % pratiquée au profit du comptable du Trésor par le débiteur de salaires, droits d'auteurs et rémunérations versés aux auteurs, artistes et sportifs qui ont leur domicile fiscal en France. La même retenue à la source s'applique, sans option, sous réserve du jeu des conventions fiscales internationales, sur les sommes perçues par un artiste non domicilié en France,

¹¹ CE, 17 avr. 1992, req. N° 82308 ; CE 20 janv. 1992, n° 76785, V. également CAA Paris, 23 avril 1991, req. N° 89-1318

¹² CAA Nancy, 20 décembre 2016, n° 16NC00074. V. également, dans le même sens : CAA Versailles, 29 novembre 2016, 15VE02346 pour un autre artiste-peintre

à raison des revenus artistiques de source française qu'il perçoit et constitue ainsi une modalité simplifiée du paiement de l'impôt.

Si ces prélèvements facilitent aussi (surtout diront certains¹³) le travail de contrôle du fisc, ils n'en permettent pas moins à l'artiste de se délester de la perte en temps et en énergie que constitue l'accomplissement des formalités administratives.

On ne peut donc parler d'une indifférence du législateur à l'égard de l'artiste. Celui-ci bénéficie même, par de nombreux aspects, d'un régime favorable fortement dérogatoire qui s'efforce de tenir compte des contraintes qui pèsent sur lui. On peut même dire que le fisc est l'une des seules administrations ou organismes qui reconnaisse l'artiste en tant que tel et lui confère de fait un statut particulier.

II.- Pour autant peut-on se satisfaire pleinement des réponses du droit fiscal à la situation faite aux artistes ?

Il reste en effet plusieurs difficultés majeures.

1.- La première tient à l'appréhension par le fisc de la qualité d'artiste, de ce qu'est l'activité artistique et d'une manière plus générale de l'œuvre d'art.

Car il ne suffit pas qu'existe un statut fiscal favorable à l'artiste, encore faut-il que l'artiste puisse en bénéficier. Or, il faut bien reconnaître que le droit en général et à l'évidence plus particulièrement le droit fiscal parce qu'il est naturellement attentif à traquer la fraude et à interpréter d'une manière restrictive les dispositions dérogatoires, a quelques difficultés à identifier l'artiste et lui dénie volontiers cette qualité.

- a. Ainsi, tout d'abord, le droit fiscal donne-t-il une définition très restrictive et paradoxalement très floue, de l'artiste qui n'est d'ailleurs que rarement qualifié comme tel.

Par exemple, pour déterminer ce qu'est une œuvre d'art au regard de la législation sur la TVA, le texte fiscal considère que seule peut être considérée comme telle une œuvre

¹³ Dans une décision CJCE 3-10-2006 aff. 290/04, Gr. ch., FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH : RJF 1/07 n° 115, la Cour juge que « la procédure de retenue à la source et le régime de responsabilité lui servant de garantie constituent un moyen légitime et approprié d'assurer le traitement fiscal des revenus d'une personne établie en dehors de l'Etat d'imposition et d'éviter que les revenus concernés échappent à l'impôt dans l'Etat de résidence ainsi que dans l'Etat où les services sont fournis »

« exécutée entièrement de la main de l'artiste »¹⁴, ce qui, selon les instructions fiscales, exclut l'emploi de tout procédé, quel qu'il soit, permettant de suppléer, en tout ou en partie, à cette intervention humaine.. Comme l'a relevé un commentateur, refuser à l'artiste la possibilité d'utiliser des « procédés » techniques exclut de facto de la définition un grand nombre d'œuvres contemporaines créées à l'aide de moyens d'expressions modernes – notamment la création assistée par ordinateur – et, poussée jusqu'à l'absurde, conduirait à refuser à une toile le statut d'œuvre d'art sous prétexte de l'utilisation par le peintre d'un pinceau. De même, ne sera pas considéré comme artiste, celui qui se contente d'exécuter même manuellement des œuvres conçues par d'autres, par exemple des travaux de sculptures monumentales d'après les dessins d'un autre.

Les définitions à l'intérieur même de la profession artistique ne sont pas bien cernées. Ainsi, la CAA de Paris, amenée à définir ce qu'est un écrivain au sens des dispositions de l'article 93-1 quater du CGI, a, en l'espace de six mois, refusé la qualité d'écrivain à l'adaptateur et scénariste cinématographique Combret¹⁵ mais l'a accordée à l'auteur de bandes dessinées Wolinski¹⁶. Le Conseil d'Etat a lui-même refusé cette qualité à un traducteur en vue du doublage et du sous-titrage d'œuvres audiovisuelles étrangères¹⁷.

S'agissant des peintres-sculpteurs et graveurs, le même flou se constate : dans le cadre des dispositions de l'article 1460, 2° du CGI, le Conseil d'Etat refuse la qualité de graveur à un tatoueur¹⁸ et la CAA de Paris refuse de voir dans cette activité la réalisation d'un dessin entièrement exécutée à la main par l'artiste¹⁹. La CAA de Versailles ²⁰ a de même refusé d'appliquer le régime de faveur à un « créateur designer » et la CAA de Douai²¹ a été bien embêtée pour distinguer au sein de l'activité d'un artiste-sculpteur sur pierre ce qui s'attachait à de la création originale et relevait du taux réduit de TVA et ce qui relevait d'un travail de restauration ne méritant que le taux normal.

- b. Par ailleurs, la règle selon laquelle les artistes relèvent en principe de la catégorie des revenus non commerciaux s'avère d'une extrême fragilité.

¹⁴ CGI, Ann. III, art. 98 A.II

¹⁵ CAA Paris, 24 octobre 1991, n° 496, RJF 1/92, n° 49

¹⁶ CAA Paris, 23 juin 1992, n° 2683, RJF 10/92, n° 1340

¹⁷ CE, 28 juillet 2011, n° 315028, Aubert.

¹⁸ CE, 27 juillet 2009, n° 312165, Dubosque

¹⁹ au sens des dispositions sur le taux réduit de TVA : CAA Paris, 19 juillet 2005, n° 01PA01143

²⁰ chargé « soit de créer et de représenter graphiquement des concepts de modèles, de formes ou de décors d'objets utilitaires, soit de concevoir la scénographie d'événements tels que des expositions, salons ou lancement de nouveaux produits, soit d'élaborer des thèmes de décoration de vitrines ou boutiques ». CAA Versailles, 13 juin 2006, n° 04VE02519

²¹ CAA Douai, 17 décembre 2009, n° 08DA00448

L'examen des conditions d'exercice de l'activité artistique peut faire basculer l'artiste dans une autre catégorie.

Seront ainsi imposables dans la catégorie des traitements et salaires, tous les revenus artistiques qui seront perçus en exécution d'un contrat incluant un lien de subordination ou qualifié par la loi de contrat de travail. Cette situation concernera notamment les artistes du spectacle dont la profession, on le sait, est réglementée aux articles L. 762-1 et suivants du Code du travail et dont la rémunération revêt, en conséquence, le caractère d'un salaire. Mais au-delà, tout artiste est susceptible, en fonction de l'analyse du contrat qui le liera à celui qui lui versera sa rémunération, de voir ses revenus requalifiés en salaires. Un dessinateur, par exemple, relève en principe des BNC, mais si ces créations s'inscrivent dans le cadre d'un contrat qui le lie à un journal et qu'il est titulaire de la carte d'identité professionnelle de journaliste, ses revenus sont assimilés à des salaires.

Et ce n'est, par exemple, qu'après avoir soigneusement décortiqué le contrat d'« exclusivité de vente » qui liait l'artiste peintre Vagh Weinman à la galerie qui lui versait une rémunération fixe mensuelle en contrepartie d'une production minimum de toiles d'un format donné, que le Conseil d'Etat, après avoir notamment relevé que cette convention ne restreignait pas la liberté de l'artiste quant aux conditions d'exercice de son art, qualifie au final de bénéfices non commerciaux et non de salaires, les revenus en litige²².

Cela aboutit à une complexité d'autant plus grande qu'un même artiste est susceptible de se voir appliquer les différentes règles concomitamment. Par exemple, si la rémunération perçue par un artiste-interprète relève en principe de la catégorie des traitements et salaires, ce n'est qu'à hauteur de ce que prévoit la convention collective. Au-delà, sa rémunération redevient un bénéfice non commercial.

Plus surprenante encore, en ce qu'elle traduit souvent une incompréhension par le droit fiscal de ce que peut être la création, notamment contemporaine, la requalification en **bénéfices industriels et commerciaux, l'artiste étant alors assimilé à un industriel ou commerçant.**

Prenons l'exemple des artistes qui organisent eux-mêmes et pour leur propre compte des représentations ou des concerts. A priori, les profits qu'ils réalisent restent des bénéfices non commerciaux. Mais si, eux égard aux conditions dans lesquelles ils exercent leur activité,

²² CE, 21 janvier 1991, n° 74618, Vagh Weinman : RJF 3/91, n° 289

ils peuvent être regardés comme des entrepreneurs de spectacles, profession par nature commerciale, ils seront imposés en BIC.

De même, les graphistes-peintres relèvent en principe des bénéfices non commerciaux. Mais s'ils adjoignent à cette activité, l'exécution ou la fabrication de l'œuvre qu'il crée en de multiples exemplaires et que cette activité devient prépondérante, ils basculent dans les BIC.

De même encore, un photographe relève en principe des BNC mais si les capitaux investis, les moyens humains et matériels, deviennent trop importants, son activité sera regardée comme procédant davantage de la spéculation sur les éléments mis en œuvre que de l'exercice personnel d'un art et la qualité d'artiste lui sera refusée.

D'une manière générale, il ne fait pas bon pour un artiste de mélanger les genres. Dans une décision récente, le Conseil d'Etat refuse ainsi la qualité d'artiste à un sculpteur qui a le double tort d'employer quatre ouvriers et d'adjoindre à son activité de sculpteur d'art et de restaurateur de monuments historiques, celle plus triviale de fabricant de cheminées d'intérieur. L'administration comme le juge, constatant que sa comptabilité ne permet pas de faire la part des choses, refusent de lui appliquer le régime fiscal de TVA des artistes.

Il serait donc bon, en droit fiscal comme ailleurs, qu'une véritable définition de l'auteur-artiste-interprète soit donnée et qu'une certaine souplesse soit de mise sur ce point pour tenir compte des contraintes financières qui obligent l'artiste, sans renoncer à son art, à gagner par ailleurs sa vie.

2.- Par ailleurs, on peut douter que le droit fiscal appréhende correctement la situation des artistes aux deux bouts de l'échelle, quand leurs revenus sont quasi-inexistants et quand ils sont devenus conséquents.

En tout premier lieu, la question du bien-fondé de la soumission à l'impôt de certains revenus de l'artiste peut légitimement se poser:

Dans bien des cas, on le sait, l'activité que déploie l'artiste et ses rentrées d'argent ne lui permettent pas de subsister. Il a besoin de diverses aides sous forme de bourse, de prix ou de subventions. Le plus souvent versées sans obligation de résultat, ces aides ne sont pas la contrepartie directe d'un travail. Plutôt le fruit d'une reconnaissance ou un soutien à titre d'encouragement.

Cette absence de lien direct a déjà conduit le droit fiscal – les spécialistes reconnaîtront l'arrêt Tolsma de la CJUE concernant un musicien des rues à Amsterdam – à soustraire ses sommes du champ de la TVA. Ne peut-on aller plus loin et les assimiler à de pures libéralités, par nature, hors de champ d'application de l'impôt sur le revenu ?

La réponse actuelle est négative. Le Conseil d'Etat a donné une définition très restrictive de la pure libéralité en estimant, qu'outre l'absence de contrepartie pour le donateur, la notion impliquait que la somme en cause ne soit pas versée en lien avec l'occupation lucrative du bénéficiaire.

La CAA de Bordeaux avait ainsi cru pouvoir qualifier de pure libéralité, donc non imposable, la bourse d'aide à la création versée par le Centre national des lettres à un auteur au motif que cette attribution n'imposait à l'intéressé aucune obligation ou contrainte mais visait seulement à faciliter l'élaboration d'une œuvre (CAA Bordeaux, 13 mars 2000). Le raisonnement n'était pas dépourvu de logique dès lors que l'article 81 du CGI affranchit de l'impôt les allocations, indemnités et prestations servies par les établissements publics en application des lois et décrets d'assistance et d'assurance et que le CNL a pour mission notamment, en vertu de la loi du 11 octobre 1946, de soutenir et d'encourager l'activité littéraire des écrivains français par des bourses de travail et des bourses d'études, des prêts d'honneur et des subventions et d'allouer des pensions et secours à des écrivains vivants. Pourtant, le Conseil d'Etat censure ce raisonnement en considérant que la bourse, attribuée pour soutenir la création littéraire et dépourvue de toute condition de ressources, demeure le revenu d'une occupation lucrative imposable²³. C'est un peu pour la collectivité publique reprendre d'une main ce qu'elle accorde de l'autre.

Il y a pourtant, sans doute, en ce domaine, à mener une réflexion, sachant par exemple, que par tolérance administrative, le fisc exonère déjà de l'impôt, outre le prix Nobel ce qui reste tout de même anecdotique, les prix et récompenses littéraires, artistiques ou scientifiques à condition qu'ils aient au moins trois ans d'existence et qu'ils aient été attribués par un jury indépendant.

En second lieu et à l'opposé, le fisc, obnubilé par la lutte contre l'évasion fiscale – et les révélations récentes « Paradise Papers » montrent qu'il y a quelques fondements à cette obsession – tente de traquer les artistes aux revenus conséquents en utilisant des armes qui,

²³ CE, 30 octobre 2001, n° 221004, Ministre c. : Camus

souvent, s'avèrent trop brutales pour ceux qui ne fraudent pas et impuissantes face à ceux qui fraudent.

On évoquera, sans développer eu égard à la complexité du sujet, le caractère brutal des critères de rattachement du domicile fiscal, pour les personnes physiques, et du lieu d'établissement pour les entreprises, du code général des impôts²⁴ ou encore le jeu de l'article 155 A du code général des impôts destiné à lutter contre le système dit « Rent a star company » qui permet d'imposer en France les revenus d'un artiste dont la prestation a eu lieu en France mais dont la rémunération a été perçue par une société établie dans un autre Etat et qu'ont tour à tour amendé le Conseil constitutionnel²⁵ et le Conseil d'Etat²⁶.

En conclusion, si l'on veut poser un regard objectif sur la matière, il faut reconnaître que le droit fiscal tient largement compte de l'artiste – le calcule comme on dit à Marseille -. Des aménagements très importants, qui n'ont sans doute pas beaucoup d'équivalents au monde, ont été adoptés pour tenir compte de sa situation. Mais si le droit fiscal reconnaît l'artiste, il ne le comprend pas toujours.

Il a du mal tout d'abord à embrasser la diversité des activités artistiques et donc des personnes qui peuvent légitimement se réclamer de la qualité d'artiste, d'auteur et d'interprète. Mais le pourrait-il ? Comme l'écrivait M. Jean Chatelain, « *Devant cette variété, ou bien le droit veut tout embrasser à la fois et doit donc s'en tenir à des formules très générales, ou bien il veut être concret et précis et il lui faut alors se subdiviser en une multitude de réglementations particulières* ».

²⁴ La CAA de Marseille a ainsi eu récemment à se pencher sur le lieu d'activité réelle d'un artiste créant des sculptures par assemblage de pièces métalliques de grande taille, disposant d'un parc d'exposition dans le Var mais aussi d'un atelier à New-York et qui faisait valoir que l'assemblage et l'installation ultérieurs des œuvres chez leurs acquéreurs ne participaient également au processus de création CAA Marseille, 15 décembre 2015, n°14MA01773

²⁵ Par sa décision du 26 novembre 2010, le Conseil constitutionnel a déclaré l'article 155 A du CGI conforme à la Constitution sous réserve que, « dans le cas où la personne domiciliée ou établie à l'étranger reverse en France au contribuable tout ou partie des sommes rémunérant les prestations réalisées par ce dernier », cette disposition ne conduise pas à ce que le contribuable « soit assujéti à une double imposition au titre d'un même impôt ».

²⁶ En considérant tout d'abord, par l'arrêt Piazza du 20 mars 2013, que la compatibilité du dispositif à la liberté d'établissement (TFUE art.49) n'était possible que dans la seule hypothèse de la sanction d'un montage purement fictif et, ensuite, par les arrêts du 12 mai 2017, que l'administration devait privilégier l'imposition des rémunérations perçues par le tiers interposé. V. sur ces points : Chronique RJF, août septembre 2017, d'Anne Iljic „quelle est la portée de l'article 155 A du CGI?«

Le droit fiscal a du mal également à choisir entre deux routes à suivre : soit œuvrer à ce que l'artiste ne soit pas marginalisé et soit reconnu par la société comme un créateur de richesse et un entrepreneur à part entière – et donc comme un contribuable comme les autres – soit lui reconnaître, dans cette société, un rôle à part, hors de la logique marchande et fiscale, légitimant l'élaboration d'un statut privilégié.

Enfin, quels que soient les efforts du législateur pour s'adapter aux particularités des revenus artistiques, il reste que l'impôt reste l'impôt et que la charge fiscale vient toujours rappeler aux artistes la dure réalité du monde sans transcendance et que s'il est crucial qu'à l'instar de la cigale, ils continuent de chanter, il faut bien qu'à un moment, ils dansent également comme les autres.