

Louvain School of Management

La fiscalité des artistes et sportifs

Auteur : MATHIEU Thomas
Promotrice : Professeur LAMENSCH Marie
Année académique 2021-2022
Master 120 en Sciences de Gestion, à finalité spécialisée en revisorat
et expertise comptable

Résumé

Ce mémoire a pour objectif de traiter de la fiscalité des revenus octroyés aux artistes et sportifs. Il abordera aussi bien les revenus liés à l'activité sportive que les revenus qui ne le sont pas, et dont les sportifs/artistes bénéficient du fait de leur notoriété acquise. Ce travail proposera une analyse des différentes sources de revenus professionnels ainsi que leur traitement fiscal spécifique.

Nous aborderons tant le régime fiscal belge que le régime international et les problématiques autour de la double imposition. Nous aborderons donc l'OCDE et l'article 17 de son modèle de convention qui traite spécifiquement du cas des artistes et des sportifs.

Nous analyserons ces différents régimes en posant un regard critique sur ceux-ci, se demandant s'ils sont en adéquation avec les réalités économiques et sociales actuelles. Tout cela pour ensuite proposer différentes pistes de solutions qui auront pour objectifs d'aboutir à un régime plus juste.

Ce mémoire va donc traiter des problématiques liées au régime fiscal en place, sur le plan national et international.

Remerciements

Je remercie Madame LAMENSCH Marie pour m'avoir accompagné durant la réalisation de ce travail et pour m'avoir partagé les informations nécessaires.

Je remercie aussi les professeurs qui ont croisé mon chemin durant mon parcours à l'UCLouvain, pour m'avoir permis d'acquérir autant de connaissances.

Je remercie également mon frère et ma belle-sœur pour la relecture orthographique.

Enfin, Je remercie ma famille, pour m'avoir soutenu durant ces trois années d'études.

Table des matières

I. Introduction	1
II. Le régime fiscal des revenus du sportif	3
1) Différents types de revenus	3
a) Revenus provenant de l'activité sportive en elle-même	3
1. Régime fiscal belge	4
2. La loi du 4 mai 2007	4
3. Loi-programme du 27 décembre 2021	7
4. Régime fiscal international : article 17 de l'OCDE	8
b) La résidence fiscale	10
c) L'OCDE	13
1. La double imposition	14
2. Commentaires sur l'article 17	15
d) Notion de sportifs et artistes	15
1. Artistes	15
2. Sportifs	15
e) Problèmes liés à l'article 17 du modèle de convention de l'OCDE	24
f) Solution afin d'éviter cette double imposition	25
1. La méthode de l'exemption (intégrale et partielle)	25
2. La méthode de l'imputation (intégrale et partielle) = crédit d'impôt	28
g) Revenus provenant d'activités dites secondaires	30
1. Sponsoring	30
III. Le régime fiscal des revenus de l'artiste	35
1) Le statut de l'artiste en Belgique	35
a) Qui peut se revendiquer « artiste »	35
2) La fiscalité des artistes en Belgique	36
a) Principes généraux	36
b) Le régime des petites indemnités (RPI)	37
1. Pour celui qui l'utilise	37
2. Pour celui qui ne l'utilise pas	40
c) L'imposition pour les subsides et les prix	40
3) Activités spécifiques au métier d'artiste	42
a) Les droits d'auteur et les droits voisins	42
1. Droits d'auteur	42
2. Droits voisins	44
3. Cession et concession de droits d'auteur et droits voisins	45
4. Licences obligatoires et légales	46
5. La fiscalité du droit d'auteur et sa réforme	47
IV. Solutions et analyses fiscales	52
1) La société de management	53
a) Siège social	53
b) Principal établissement	53

2) Le changement de résidence fiscale	55
3) Analyse de cas de jurisprudence en relation avec l'article 17 OCDE	62
4) Quelques pistes de solutions	66
a) Proposition d'un « nouveau » régime	69
5) L'extinction de l'évasion fiscale : les sportifs et artistes redressés	73
a) Le cas Lionel Messi	73
6) Point d'actualité : la COVID-19	75
V. Conclusion	78
VI. Bibliographie	80

I. Introduction

Lorsqu'arriva le moment de choisir un sujet pour la réalisation de mon mémoire, il convenait de trouver un sujet qui allait susciter de l'intérêt, de la curiosité chez moi, mais également m'apprendre des choses qui me seraient utiles dans mon probable avenir professionnel.

Étant un sportif, basketteur, passionné par sa discipline et étudiant diplômé d'un bachelier en comptabilité option fiscalité, le choix de ce sujet fut logique, étant donné le lien existant entre mon sujet et mon domaine d'étude de prédilection.

Même si mes bases acquises en fiscalité m'offrent peu de compétences et de savoirs à ce sujet, j'avais à cœur d'en apprendre plus. En effet, depuis des années maintenant, je suis le monde du sport où les athlètes gagnent des sommes astronomiques tout en réalisant leur rêve d'enfant. Je me suis souvent posé la question « mais comment ces énormes revenus sont-ils taxés ? », c'est pourquoi ce sujet est d'un grand intérêt pour ma part.

Les premières questions que je me suis posé, étant plus jeune, tournaient autour de la question « qu'est ce qui justifie de telles sommes ? ». Après avoir répondu à ces questions, il me semblait maintenant logique d'appréhender la taxation de ceux-ci.

Je me suis ensuite rendu compte, lors de mes premières recherches, que les sportifs et les artistes étaient soumis au même régime, au même article 17 du modèle de convention de l'OCDE. Il m'est donc apparu logique de traiter dans ce mémoire, tant le cas des sportifs, que celui des artistes.

Les questions que nous analyserons tout au long de ce mémoire vont également être traitées en tenant compte des évolutions technologiques et de communication modernes, de manière à voir si les règles définies il y a plusieurs décennies sont encore pertinentes.

Dans le monde actuel, certaines performances sportives sont présentées comme un art. En effet, n'avez-vous jamais dit « C'est de l'art ce qu'il vient de faire » devant un geste technique de Lionel Messi ou Kobe Bryant ? Exprimé votre admiration en lançant cette simple phrase ?

Les artistes et les sportifs font partie des personnes les plus populaires au monde grâce à leur capacité à nous faire rêver. Mais qu'en est-il de leurs revenus ? Sont-ils traités de la même manière sur le plan fiscal ? Et quelles sont les solutions qui s'offrent à eux afin de réduire leur charge fiscale ?

Le sportif actuel cherche en effet à bénéficier d'une meilleure fiscalité¹, ce qui est normal quand on prend en compte le fait que la carrière d'un sportif dure généralement entre 10 et 15 ans.

Le fait que la plupart des sportifs soient très mobiles et voyagent dans de nombreux pays pour des raisons professionnelles engendre le fait qu'ils peuvent bénéficier de législations intéressantes en matière de fiscalité, ce qui impacte inévitablement les choix de carrière de la personne concernée. La fiscalité a donc un impact sur le sport professionnel de manière générale.

Les États s'accordent donc sur le fait qu'il faut impérativement ne pas présenter un régime fiscal trop contraignant, au risque de voir la majorité de ses joueurs phares quitter le pays.

Afin de mener à bien cette analyse, nous nous pencherons premièrement sur le régime fiscal en vigueur en Belgique concernant les sportifs et les artistes. Nous ferons d'ailleurs un point d'actualité sur la loi-programme du 27 décembre 2021 qui modifie le régime fiscal des sportifs belges.

Nous nous concentrerons ensuite sur le concept de double imposition et de résidence fiscale. Nous aborderons évidemment l'article 17 du modèle de convention de l'OCDE, les problèmes qui y sont liés et les éléments qui ont été mis en place par l'OCDE pour contrer la double imposition.

Par ailleurs, nous étudierons les différences de régime fiscal, tant pour les revenus liés à l'activité principale du contribuable que pour ceux qui proviennent de revenus dits accessoires, qui ne sont eux pas liés à l'activité principale.

Enfin, nous nous attacherons à mettre en lumière les incohérences et injustices liées au système actuel, pour finalement proposer, dans l'objectif d'atteindre une certaine équité, un « nouveau » régime tenant compte des réalités économiques et sociales présentes au sein des domaines sportifs et artistiques.

¹ Détrouyat, O. (2012, 20 janvier). Les sportifs plus attentifs à l'optimisation de leurs revenus. LEFIGARO. Consulté le 16 septembre 2021, à l'adresse <https://www.lefigaro.fr/sport-business/2012/01/19/20006-20120119ARTFIG00780-les-sportifs-plus-attentifs-a-l-optimisation-de-leurs-revenus.php>

II. Le régime fiscal des revenus du sportif

Dans cette partie, nous allons aborder de manière complète les différents types de revenus que pourrait se procurer un sportif de haut niveau. En effet, celui-ci peut tirer avant tout ses revenus de son activité sportive, à savoir son métier, mais il peut aussi, via son image et sa notoriété, tirer des revenus extra sportifs tels que le sponsoring, la publicité, les droits à l'image,...

Tous ces différents types de revenus font l'objet d'un régime fiscal différent. En effet, si nous prenons le cas du basketteur le mieux payé de la NBA, à savoir LeBron James, ses revenus se répartissent de manière suivante² :

- Salaire : 31,4 millions de dollars
- Sponsoring : 64 millions de dollars

On voit donc bien ici la part que représentent les revenus extra-sportifs dans la vie d'un sportif de haut niveau. L'objectif principal de cette partie sera donc de se pencher sur la différence de traitement fiscal accordée à ces différents types de revenus.

Il conviendra aussi d'opérer une distinction entre un sportif dont l'entièreté des revenus sont attachés à un seul pays, du sportif qui devra faire face à plusieurs applications nationales (comme c'est souvent le cas pour les tennismen par exemple).

1) Différents types de revenus

a) Revenus provenant de l'activité sportive en elle-même

Dans sa carrière, tout sportif reçoit différents types de revenus. Dans cette partie, nous traiterons des revenus liés à l'activité sportive, ce pour quoi le sportif est réellement payé, son métier. Dans cette catégorie de revenus, nous pouvons reprendre deux sous-catégories, à savoir :

- Le salaire du sportif, c'est-à-dire le montant que lui verse son club dans le cadre d'un contrat.
- Les prix, que les clubs et les sportifs reçoivent en fonction de leur performance dans un grand tournoi, par exemple.

² Forbes. (2021, 17 février). NBA : découvrez le top 10 des joueurs les mieux payés. Forbes France. Consulté le 25 août 2021, à l'adresse <https://www.forbes.fr/classements/classement-les-joueurs-de-la-nba-les-mieux-payes-en-2021/>

Nous allons d'abord nous attarder aux applications faites en Belgique, pour ensuite les comparer aux applications pratiquées à l'international. En effet, les pays n'appliquent pas les mêmes règles en matière d'impôt sur les revenus des sportifs. Certains pays optent pour des régimes plus laxistes que d'autres afin d'attirer les plus grands sportifs dans leur championnat.

1. Régime fiscal belge

En Belgique, les sportifs (résidents) ne bénéficient d'aucun régime spécifique. En effet, les règles « habituelles » s'appliquent à leurs revenus en termes d'impôt des personnes physiques.

Pour les non-résidents, mais qui évoluent tout de même sur nos terres, les choses sont différentes. Effectivement, ceux-ci bénéficient d'un régime fiscal intéressant leur permettant de n'être imposé qu'à un taux de 18%³ sur leurs revenus via un précompte professionnel libératoire. Ce régime permet de mettre de côté l'obligation de déposer une déclaration des revenus, ce qui semble logique si l'on tient compte que ces sportifs ne réalisent que de courtes activités en Belgique.

Le souci avec ce régime avantageux, c'est que les clubs belges situés non loin des frontières avec les pays voisins de la Belgique utilisaient ce système afin d'attirer des sportifs dans leur club. Cela leur permettait d'obtenir une taxation avantageuse par rapport aux sportifs résidents, ce qui a donc créé une certaine discrimination.

Il a donc fallu repenser ce régime fiscal⁴. Le nouveau régime fiscal est donc d'application depuis le 01/01/2008⁵.

2. La loi du 4 mai 2007

D'une part, une première catégorie s'est dégagée, celle des sportifs de plus de 25 ans (au moins 26 ans au 01/01/E.I.) et des volontaires (formateurs, arbitres, entraîneurs, accompagnateurs), qui perçoivent des revenus complémentaires via une activité sportive. Ce sont donc des personnes qui exercent, en plus de leur activité sportive, une activité professionnelle principale rémunérée.

³ Borne, M. L. (2009, 27 septembre). Portail du droit en Belgique : actualités juridiques belges. Droit Belge . Net - Maxime Le Borne. Consulté le 30 septembre 2021, à l'adresse http://www.droitbelge.be/news_detail.asp?id=558

⁴ Le nouveau statut fiscal des sportifs rémunérés et des volontaires, Efiduciaire.be : <http://www.iclub.be/doc/69/Nouveau%20statut%20fiscal%20du%20sportif%20r%C3%A9mun%C3%A9r%C3%A9.pdf>

⁵ Moniteur Belge - Belgisch Staatsblad. (2007, 4 mai). ejustice. Consulté le 30 septembre 2021, à l'adresse <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2007/05/04/2007003233/moniteur>

Le principal objectif de cette nouvelle mesure était de ne pas pénaliser les volontaires, qui sont indispensables à la réalisation des activités sportives. Ceux-ci sont généralement très dévoués, il convenait donc de ne pas les pénaliser en englobant leurs revenus professionnels avec leurs revenus provenant de l'activité sportive.

Cette nouvelle mesure est donc la suivante : si vos revenus bruts professionnels sont supérieurs à vos revenus bruts provenant de l'activité sportive (ou entraîneur, accompagnateur, arbitre, formateur), vous pouvez bénéficier d'une taxation distincte au taux de 33%⁶ sur vos revenus provenant de l'activité sportive.

D'autre part, il a fallu penser à une deuxième catégorie, celle des jeunes sportifs. On parle ici des personnes ayant au moins 16 ans au 01/01/E.I. et moins de 26 ans et qui perçoivent évidemment des revenus provenant de leur activité sportive.

Ces personnes verront donc leurs revenus de sportifs taxés au taux distinct de 16,5%⁷ pour un montant maximum de 12.300 € par période imposable, indexé, c'est-à-dire 20.520 €⁸ pour l'exercice d'imposition 2022.

Ensuite, la troisième catégorie, peut-être la plus intéressante de ce nouveau régime, est celle des sportifs non-résidents. Nous parlons donc bien des personnes n'habitants pas en Belgique mais percevant tout de même des revenus sportifs en Belgique.

Le nouveau régime se divise donc en 2 parties :

- 1) L'activité sportive est exercée durant une longue période → plus de 30 jours
- Vous devez dès lors remettre une déclaration de revenus conformes, c'est-à-dire une déclaration dans les délais et formes habituels ;
 - Vos revenus sont taxés de manière globale (ou le taux de 16,5% / 33%, en fonction de l'âge ET s'appliquent uniquement si c'est une activité accessoire).

⁶ Art 171, 1° i) du CIR92

⁷ Art 171, 4° j) du CIR92

⁸ Indexation automatique. (2021, 26 février). SPF Finances. Consulté le 30 septembre 2021, à l'adresse https://finances.belgium.be/fr/particuliers/declaration_impot/taux-revenus-imposables/indexation-automatique

2) L'activité sportive est exercée durant une courte période → 30 jours ou moins

- Application du précompte professionnel libératoire de 18% ;
- Pas d'obligation de dépôt d'une déclaration fiscale.

Pour ces derniers, le régime antérieur est donc maintenu tel quel.

Ceci représente donc un grand changement dans le régime fiscal du sportif. Il existe désormais des taux fixes et non progressifs qui s'appliquent à conditions du respect d'un certain nombre de conditions. Si ces dernières ne sont pas respectées, l'imposition se calculera donc toujours selon le taux progressif par tranche. Ce régime ne s'applique pas uniquement aux sportifs professionnels, mais aussi à tout sportif, toutes disciplines confondues.

L'objectif de cette mesure⁹ était de rétablir une certaine égalité entre les sportifs résidents et non-résidents exerçant leur activité sportive en Belgique sur une longue période.

Cependant, la création de cette nouvelle loi a fait naître un autre point d'inégalité. En effet, si nous nous penchons sur les conditions permettant de bénéficier du taux de 33%/16,5%, celle admettant que vous ne pouvez bénéficier de ces taux avantageux que si vos revenus bruts professionnels sont supérieurs à vos revenus bruts provenant de l'activité sportive dite « accessoire » crée une inégalité.

Par exemple, des joueurs du même club, effectuant les mêmes prestations, pour un revenu identique, se verraient taxer à des taux différents en raison du montant de leurs revenus professionnels, qui n'a rien à voir avec l'objet de la prestation à laquelle nous nous intéressons.

L'un pourrait bénéficier du taux de 33% par exemple étant donné que ses revenus professionnels sont supérieurs à ceux de l'activité dite « accessoire » alors qu'un autre pourrait être taxé au taux progressif par tranche dans le cas inverse. Tout ceci alors que ces personnes effectuent exactement la même prestation.

⁹ Borne, M. L. (2009, 27 septembre). Portail du droit en Belgique : actualités juridiques belges. Droit Belge . Net - Maxime Le Borne. Consulté le 30 septembre 2021, à l'adresse http://www.droitbelge.be/news_detail.asp?id=558

Comment calculer cette limite de 30 jours ?¹⁰

Cette limite est calculée par période de 12 mois successifs.

Une circulaire¹¹ nous en apprend davantage. En effet, les entraînements préparatoires à une compétition qui sont effectués en Belgique sur ordre de l'employeur doivent être pris en considération pour déterminer la limite de 30 jours.

Pour les sportifs indépendants (donc sans contrat de travail) cela dépendra des termes du contrat conclu.

- Est-ce que le contrat contient des obligations d'entraînements ?
- Est-ce que la rémunération se rapporte également aux jours d'entraînement ?

3. Loi-programme du 27 décembre 2021

Il est important de noter que lors de la rédaction de ce mémoire, une loi-programme¹², réformant les avantages fiscaux des sportifs, est entrée en vigueur. Je vous fais donc état de ces quelques modifications dans cette partie du travail.

On note quatre modifications¹³ :

1) La dispense du versement du précompte professionnel

Il faut savoir que les clubs sportifs qui engagent des joueurs ont le droit de ne pas reverser une partie du précompte professionnel, qu'ils retiennent sur les rémunérations des joueurs, au fisc.

Cette part du précompte professionnel qu'ils ne devaient pas reverser passe désormais de 80% à 75%.

De plus, l'affectation de ce précompte professionnel qu'ils ne doivent pas reverser au fisc subira certaines obligations en fonction de l'âge du sportif :

¹⁰ Roularta Media Group NV. (2010, août 31). Sportifs : comment calculer la limite de 30 jours ? Le Fiscologue International. Consulté le 5 novembre 2021, à l'adresse

<https://www.fiscologueinternational.be/fiscologoint/text.aspx?l=FR&id=468&q=fiscalit%c3%a9+des+sportifs>

¹¹ Circulaire n° Ci.RH 241/603.774 (AFER n° 48/2010) du 2 juillet 2010

¹² Moniteur Belge - Belgisch Staatsblad. (2021, 27 décembre). ejustice. Consulté le 9 mai 2022, à l'adresse

<http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2021/12/27/2021043625/moniteur>

¹³ Réforme des avantages fiscaux pour les sportifs, leurs agents et les clubs. (2022, 17 janvier). Wolters Kluwer. Consulté le 9 mai 2022, à l'adresse <https://www.wolterskluwer.com/fr-be/expert-insights/tax-advantages-for-sportsmen-their-agents-and-sports-clubs>

- Sportif âgé de moins de 26 ans :

Le club peut disposer du précompte professionnel non reversé au fisc comme il le souhaite.

- Sportif âgé de plus de 26 ans :

Le précompte professionnel doit être affecté à la formation des jeunes sportifs.

La loi-programme modifie simplement les pourcentages d'affectation, qui passent de 50% à 55% du précompte non versé.

2) L'âge du « jeune sportif »

Celui-ci a été revu à la baisse, passant de 26 à 23 ans, pour l'année des revenus 2022.

3) La pension complémentaire

Auparavant, un sportif pouvait obtenir le montant de sa pension dès l'âge de 35 ans, en subissant une taxation à hauteur de 20%. Désormais, ce taux ne pourra plus être appliqué si vous vous êtes affiliés à un engagement de pension après le 19 octobre 2021, ou si vous avez modifié votre engagement avec une augmentation des prestations après le 19 octobre 2021.

4) Limitation de la déductibilité des rémunérations des agents de sportifs

Les rémunérations des agents sportifs peuvent être considérées comme des frais professionnels. Néanmoins, la loi-programme instaure une limitation. En effet, si la rémunération de l'agent durant la période du contrat dépasse 3% de la rémunération brute annuelle du sportif, celle-ci ne pourra plus être considérée comme frais professionnel.

4. Régime fiscal international : article 17 de l'OCDE.

Pour ce qui est de la fiscalité internationale, un article de l'OCDE régit les règles qui sont en vigueur.

Cet article a vu le jour dans un but bien précis, puisqu'il a été créé pour parvenir à l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, ainsi que pour la prévention de l'évasion et de la fraude fiscale. En effet, la double imposition est un élément très complexe pour les sportifs qui parcourent le monde en gagnant de l'argent dans différents pays.

En effet, tout État taxe ses résidents sur leurs revenus mondiaux. Mais pour ce qui est des non-résidents qui perçoivent des revenus dans leur État, il les taxe également. Le problème est donc que la personne non-résidente risque d’être imposée deux fois pour une même prestation.

- La première fois, dans le pays duquel provient le revenu.
- La seconde fois, dans le pays où se situe sa résidence fiscale.

Il s’agit donc, dans le cas présent, de régler le régime fiscal des rémunérations des activités des artistes/sportifs dès lors que celles-ci se produisent à l’étranger.

Tout ce qui concerne la perception de rémunérations d’un sportif ou d’un artiste dans un autre État que l’État de sa résidence fiscale est donc régulé par cet article. On y retrouve notamment ces définitions :

« Nonobstant les dispositions de l’article 15, les revenus qu’un résident d’un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l’autre État contractant en tant qu’artiste du spectacle, tel qu’un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu’un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre État. »

« Lorsque les revenus d’activités qu’un artiste du spectacle ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l’artiste ou au sportif mais à une autre personne, ces revenus sont imposables, nonobstant les dispositions de l’article 15, dans l’État contractant où les activités de l’artiste ou du sportif sont exercées »¹⁴

L’ensemble des sportifs et artistes sont *a priori* concernés, qu’ils soient professionnels ou amateurs, mais seules les rémunérations pour des performances en public sont prises en compte¹⁵.

La notion de résidence fiscale a donc toute son importance pour le sujet traité. Dans la suite de cette partie, nous commencerons par définir précisément cette notion avant de s’intéresser au principe de double imposition et à l’article 17 en lui-même.

¹⁴ Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2017 | fr | OCDE. (2018, 6 décembre). OCDE. Consulté le 23 septembre 2021, à l’adresse <https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-20745427.htm>

¹⁵ De Nanteuil, A., & de Nanteuil, A. (2019). Introduction aux conventions de double imposition. Bruylant., P. 138

Plus loin dans l'analyse, nous verrons que certains types de revenus de sportifs ou artistes ne tombent pas dans le champ d'application de l'article 17 : ces derniers ne feront pas l'objet d'une taxation dans l'État où la prestation est effectuée, mais dans l'État où se situe la résidence fiscale. C'est le cas notamment pour les revenus provenant du sponsoring, sous certaines conditions. Nous y reviendrons ultérieurement.

b) La résidence fiscale

La résidence fiscale est une notion centrale dans l'étude qui nous concerne ici. En effet, beaucoup de sportifs voyagent énormément dans le cadre de la pratique de leur sport, leur métier. Il est donc nécessaire de fixer quel État percevra l'impôt sur ces revenus.

La résidence fiscale va déterminer comment le sportif sera taxé sur l'ensemble de ses revenus mondiaux. Il est donc crucial de prendre en compte tous les éléments, comme par exemple le fait que certains pays pratiquent une fiscalité plus douce que d'autres, afin de bénéficier d'une fiscalité favorable.

À un moment donné, le sportif devra prendre la décision de vivre à un endroit où la fiscalité lui sera avantageuse ou à l'endroit où il veut réellement être.

Cette notion est souvent incomprise par les contribuables. Effectivement, le fait d'être domicilié à un endroit sur le plan administratif ne suffit pas pour dire que votre domicile fiscal se situe à cet endroit.

L'article 2, § 1er, 1° du CIR 92 nous apporte une première définition de celle-ci.

« Par habitants du Royaume, on entend : a) les personnes physiques qui ont établi en Belgique leur domicile ou le siège de leur fortune ; []2 L'établissement en Belgique du domicile ou du siège de la fortune s'apprécie en fonction des éléments de fait. Toutefois, sauf preuve contraire, sont présumées avoir établi en Belgique leur domicile ou le siège de leur fortune, les personnes physiques qui sont inscrites au Registre national des personnes physiques. »

La résidence fiscale va donc être déterminée sur base de deux critères qui ne sont pas cumulatifs.

- L'établissement du domicile (au sens fiscal)¹⁶

Il faut tenir compte de trois éléments pour déterminer l'endroit où est établi le domicile fiscal d'une personne physique. Le lieu où :

- 1) une personne réside de manière effective et continue ;
- 2) une personne a son foyer familial ;
- 3) se trouve le centre des intérêts vitaux d'une personne (relations et occupations sociales, culturelles, politique, etc...).

Ce qui fait qu'une personne travaillant à l'étranger 4 jours par semaine par exemple, n'aurait pas son domicile fiscal établi dans ce pays étranger, mais dans le pays qu'il estime être le sien, pour autant qu'il puisse prouver les trois conditions précitées. Dans cet exemple, son domicile fiscal a été déterminé par le pays où il a son foyer familial.

Le domicile fiscal tient donc compte d'un ensemble d'éléments de fait, tirant leur origine d'indices extérieurs de nature familiale, affective ou économique.

Néanmoins, les différents pays ne donnent pas le même sens à la définition de « résidence fiscale », ce qui a pour conséquence de créer des conflits, car les deux États membres s'estiment en règle pour pouvoir imposer la personne concernée.

La convention-modèle permet de déterminer à laquelle des deux notions de résidence il faut donner la préférence par une série de critères¹⁷.

« Pour les personnes physiques, la résidence sera déterminée suivant les critères successifs suivants :

a) cette personne est considérée comme un résident seulement de l'État où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ;

¹⁶ Fajj, L. (2019, 3 mars). Notions de résidence fiscale et d'habitant du Royaume. Vous vous posez une question en matière fiscale ? Consulté le 5 octobre 2021, à l'adresse <https://questionfiscale.be/notion-de-residence-fiscale/>

¹⁷ Pieron, A. (2013). Résidence fiscale et fiscalité belge des non-résidents. LARCIER. P. 21.

b) si l'État où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé ou si celle-ci ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État où elle séjourne de façon habituelle ;

c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident seulement de l'État dont elle possède la nationalité ;

d) si cette personne possède la nationalité des deux États ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord.

Pour une personne autre qu'une personne physique, elle est considérée comme un résident seulement de l'État où son siège de direction effective est situé. »

- L'établissement du siège de la fortune

On définira le siège de la fortune comme l'endroit considéré comme le centre de gestion du patrimoine. Il s'agit donc d'une notion de fait. Il faudra par exemple avoir égard aux factures de gaz, à la nationalité des comptes en banques, à la nationalité des sources de revenus, etc... Il est donc tout à fait envisageable d'avoir le siège de sa fortune en Belgique et son domicile fiscal à l'étranger et inversement. Le siège de la fortune est donc davantage l'endroit d'où sont administrés les biens que l'endroit où ils sont situés.

Maintenant que ces deux concepts sont clairement définis, il convient de savoir à qui incombe la charge de la preuve quant à la qualité d'habitant du royaume. En toute logique, la charge de la preuve incombe à l'administration. Néanmoins, deux présomptions légales du domicile fiscal ont été prévues.¹⁸

1) L'inscription au registre national

Si vous êtes inscrit à ce registre national, vous êtes supposé être un habitant du royaume. Cependant, cette présomption est réfragable. En effet, la personne concernée doit dans ce

¹⁸ Les éditions de PACIOLI en 2018. (2013, 14 avril). Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes Agréés. Consulté le 10 octobre 2021, à l'adresse <http://www.ipcf.be/Index.asp?Idx=5492>

cas prouver que son domicile fiscal, ainsi que le siège de sa fortune, ne se situent pas en Belgique.

2) Le lieu d'établissement du ménage

Le domicile fiscal des personnes mariées (mariage civil ou déclaration de cohabitation légale) est présumé correspondre au lieu d'établissement de leur ménage. Et à l'inverse de la première présomption, celle-ci est irréfragable, on ne pourra pas apporter de preuve contraire.

« Il suffit donc qu'une personne physique ait en Belgique soit son domicile, soit le siège de sa fortune, pour qu'elle soit assujettie à l'impôt des personnes physiques (IPP).

Le domicile fiscal et le siège de la fortune constituent deux critères alternatifs indépendants permettant d'établir la qualité d'habitant du Royaume. Chacun d'eux constitue à lui seul un critère indépendant et suffisant qui peut être employé comme critère principal »¹⁹.

c) L'OCDE

L'OCDE²⁰, où l'organisation de coopération et de développement économiques, est une organisation internationale, dont les pays ont en commun un système de gouvernement démocratique et une économie de marché. Son rôle est d'œuvrer pour la mise en place de « politiques meilleures pour une vie meilleure », qui est son slogan²¹.

L'OCDE est présente dans divers domaines tels que :

- Assurances et retraites
- Corruption et intégrité
- Croissance verte et développement durable
- Éducation
- Emploi
- Fiscalité

¹⁹ Pieron, A. (2013). Résidence fiscale et fiscalité belge des non-résidents. LARCIER. P. 26.

²⁰ Wikipedia contributors. (2022, 25 février). Organisation de coopération et de développement économiques. Wikipedia. Consulté le 15 octobre 2021, à l'adresse https://fr.wikipedia.org/wiki/Organisation_de_coop%C3%A9ration_et_de_d%C3%A9veloppement_%C3%A9conomiques

²¹ OECD.org - OCDE. (s. d.). OCDE. <https://www.oecd.org/fr/>

- ...

En bref, l'OCDE agit en collaboration avec les pouvoirs publics des différents pays, les différents acteurs économiques et sociaux ainsi que les représentants de la société civile. Elle établit des normes internationales.

Celle-ci s'est également investie sur le thème de la fiscalité et a publié un « Modèle De convention fiscale concernant le revenu et la fortune » En 1992. Celui-ci a fait l'objet de mise à jour aux cours des dernières années.

1. La double imposition

La double imposition, régie par les CPDI²², est définie par l'OCDE comme tel :

*« L'application d'impôts comparables dans deux (ou plusieurs) Etats au même contribuable, pour le même fait générateur et pour des périodes identiques ».*²³

On comprend aisément via cette définition qu'une convention préventive de la double imposition était inévitable. En effet, comment faciliter l'ouverture sur la mondialisation et les échanges entre pays si chaque personne qui irait travailler à l'étranger se verrait taxer deux fois sur un même revenu ? Sans cette convention, jamais nous n'aurions eu la chance de voir des joueurs de diverses nationalités évoluer dans la même équipe, ou de voir les chanteurs les plus célèbres se produire en concert dans divers pays dans le cadre d'une tournée internationale.

Imaginons que nous sommes en Ligue 1 (Championnat de football français), un joueur comme Kylian Mbappé verrait ses revenus taxés en France, une seule fois, alors que son coéquipier brésilien, Neymar, verrait lui ses revenus taxés une fois en France et une fois au Brésil... C'est une situation inimaginable.

Dans les articles du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune²⁴, ce qui nous intéresse, c'est principalement l'article 17, dont l'explication a déjà été donnée plus haut dans ce même travail.

²² Conventions Préventives de la Double Imposition

²³ Numéro 2018/C/27 - Circulaire 2018/C/27 relative au règlement des différends liés à l'application des conventions fiscales internationales :

https://www.stradalex.com/fr/sl_src_publ_leg_spffin/document/circ_legir20180306_2018C27-fr

²⁴ Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2017 | fr | OCDE. (2018, 6 décembre). OCDE. Consulté le 23 septembre 2021, à l'adresse

<https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-20745427.htm>

En effet, de base, l'État dans lequel se situe la résidence fiscale de la personne concernée peut se réserver le droit de taxer cette personne, c'est pourquoi il faut impérativement faire appel à cette convention.

2. Commentaires sur l'article 17

En plus de l'article 17, nous avons à notre disposition des commentaires²⁵ éclairés sur cet article afin d'éviter toute confusion. Ils m'ont été d'une grande aide dans la compréhension de ce sujet complexe.

d) Notion de sportifs et artistes

Avant d'aller plus loin dans notre analyse, il est important de s'attarder sur ce que recouvrent les notions d'artistes et sportifs, afin de déterminer précisément à qui s'applique cette étude.

1. Artistes

L'alinéa 1er de l'article 17 de l'OCDE propose une liste non exhaustive de ce que sont les activités artistiques²⁶, qui ne prêtent guère à controverse : artiste de théâtre, de cinéma, de radio de télévision ou musicien. La liste n'est qu'indicative et le critère essentiel doit être celui du divertissement.

2. Sportifs

Le sport peut être défini comme un ensemble d'activités mettant le corps en difficulté, c'est une activité physique qui requiert de se mouvoir et donc de mobiliser un certain nombre de muscles.

Le sportif est donc défini comme :

« Toute personne qui cherche à retirer un avantage matériel de l'exercice d'un sport, physique ou cérébral. »²⁷

²⁵ Commentaires sur l'article 17 : Concernant l'imposition des artistes et des sportifs | READ online. (s. d.). oecd-ilibrary.org. Consulté le 16 octobre 2021, à l'adresse https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2014/commentaires-sur-l-article-17-concernant-l-imposition-des-artistes-et-des-sportifs_mtc_cond-2014-51-fr#page1

²⁶ Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2017 | fr | OCDE. (2018, 6 décembre). OCDE. Consulté le 23 septembre 2021, à l'adresse <https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-20745427.htm>

²⁷ Ci.R9.Div./546.156 du 01/02/2002

C'est donc dans les commentaires sur l'article 17, au paragraphe 5 et 6, que nous pouvons remarquer à quel point la notion de sportif est large. Tout d'abord, le paragraphe 5 nous apprend que la notion de sportif ne s'arrête pas au footballeur, basketteur et rugbyman. Elle s'applique aussi aux golfeurs, aux cyclistes et bien d'autres disciplines encore.

Ensuite, le paragraphe 6 nous apprend quelque chose de très intéressant :

« L'article s'applique également aux revenus provenant d'autres activités qui sont généralement considérées comme ayant un caractère de divertissement, comme ceux provenant de tournois de billard et de snooker, d'échecs et de bridge. »

Via ce paragraphe, nous pouvons remarquer que le champ d'application de cet article est très large et devra s'étudier au cas par cas.

Néanmoins, le paragraphe 7 nous apprend que les revenus perçus par les imprésarios, et tout ce qui relève de l'organisation de l'apparition d'un artiste ou d'un sportif ne relèvent pas du champ d'application de l'article 17.

Le caractère public semble lui aussi prépondérant. Dès lors qu'un footballeur sera considéré comme sportif (et donc dans le champ d'application de l'article 17) dû au fait qu'il fait lever des foules, ce ne sera par exemple pas le cas d'un plongeur qui pratique pourtant une activité mettant son corps à rude épreuve.

Quelles sont les revenus couverts par l'article 17 ?

Dans cet article, on nous parle de revenus provenant de l'activité « personnelle »²⁸, c'est-à-dire l'activité sportive en elle-même. Nous verrons plus tard dans ce travail que certains types de revenus, comme les revenus publicitaires, ne font pas partis du champ d'application de cet article 17 (sauf exception).

Néanmoins, il n'est pas toujours aisé de déterminer si les revenus publicitaires peuvent ou non rentrer dans le champ d'application de l'article 17. En effet, si un lien entre la publicité et une compétition peut être fait, alors les revenus publicitaires pourraient être assimilés aux revenus de l'activité sportive. Ce point sera débattu un peu plus loin dans ce même travail.

²⁸ Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2017 | fr | OCDE. (2018, 6 décembre). OCDE. Consulté le 23 septembre 2021, à l'adresse <https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-20745427.htm>

Mais qu'en est-il de la répartition des revenus lorsque le sportif évolue dans divers pays ?

En effet, certains sportifs sont parfois amenés à évoluer dans deux, voire trois pays différents lors de la même semaine. Je pense notamment aux joueurs de foot qui, le samedi jouent un match de championnat en Angleterre par exemple, et qui 3 jours plus tard se retrouvent sur une pelouse en Espagne afin de jouer un match de ligue des champions.

Ensuite, vient la question des entraînements, car avant de jouer un match à l'étranger, les joueurs arrivent généralement 1 ou 2 jours à l'avance afin de s'acclimater à l'environnement et effectuer leur dernier entraînement avant le jour du match. Faut-il tenir compte de ces jours d'entraînement ?

Pour ce faire, nous allons analyser l'arrêt de la cour d'appel de Gand du 25/02/2014²⁹. Celui-ci nous permettra de répondre à ces questions de répartitions des revenus.

Tout d'abord, les faits sont les suivants : un cycliste a, durant la saison qui se déroulait de 2006 à 2007, participé à diverses courses dans divers pays, à savoir :

- Portugal
- Espagne
- France
- Grande-Bretagne
- Pays-Bas
- Qatar
- Danemark
- Suisse
- Italie

Les revenus que ces courses ont engendrés sont répartis de la manière suivante :

- Salaire annuel
- Bonus en fonction des performances

²⁹ monKEY.be : Online databank voor professionals in accountancy en fiscaliteit. (2014, 25 février). monKEY. Consulté le 20 octobre 2021, à l'adresse <https://monkeyclassic.kluwer.be/default.aspx?returnurl=%2fsecure%2fdocumentview.aspx%3fid%3dmfrs1254472&id=mfrs12544472>

- Prix offerts lors des courses

L'objectif était donc d'analyser toutes les conventions de prévention de double imposition que la Belgique avait passées avec ces différents pays. Si ces différents pays possèdent un article similaire à notre article 17 de l'OCDE, la question ne se pose même pas, les revenus sont taxés dans le pays où la prestation est effectuée.

Il ressort que, mis à part le Qatar, l'ensemble des autres pays en possèdent un similaire. Si l'on suit la logique indiquée par l'administration fiscale, il fallait donc imposer les revenus de salarié de manière proportionnelle entre chaque pays concerné de la manière suivante³⁰ :

Nombre de jours passés à l'étranger dans le cadre d'une compétition sportive (en incluant les entraînements)
220 jours (par défaut : correspond au nombre de jours de travail contenus dans une année)

Dans ce cas-ci, l'administration fiscale a décidé que l'article 17 ne s'appliquerait qu'aux revenus liés à la compétition en elle-même et que les revenus liés aux entraînements qui ne sont pas liés à cette compétition seraient eux couverts par l'article 15.

Ce qui est assez paradoxal si l'on s'intéresse aux commentaires sur l'article 17 de l'OCDE. En effet, nous pouvons lire dans ceux-ci la chose suivante :

« La préparation, comme les répétitions et l'entraînement, fait partie des activités normales des artistes et des sportifs. Si un artiste ou un sportif est rémunéré pour le temps consacré aux répétitions, aux entraînements ou aux activités de préparation similaires accomplies dans un État, la rémunération correspondante, ainsi que la rémunération pour le temps passé à voyager dans cet État pour les spectacles, les répétitions et les entraînements (ou des activités de préparation similaires), relèveraient de cet article. »³¹

En bref, si des entraînements sont effectués à l'étranger mais ne sont pas liés à une compétition sportive, les revenus de ces jours d'entraînements seraient imposés sur le territoire du sportif, dans ce cas-ci, le territoire belge, à condition que l'activité dans cet autre pays ne dépasse pas le seuil des 183 jours.

³⁰ monKEY.be : Online databank voor professionals in accountancy en fiscaliteit. (2014b, février 25). monKEY. Consulté le 20 octobre 2021, à l'adresse <https://monkeyclassic.kluwer.be/default.aspx?returnurl=%2fsecure%2fdocumentview.aspx%3fid%3dmfrs12544472&id=mfrs12544472>

³¹ OECD. (2019, août 9). Commentaires sur l'article 17 Concernant l'imposition des artistes et des sportifs. Modèle de Convention Fiscale Concernant Le Revenu et La Fortune 2017 (Version Complète) | OECD iLibrary. Consulté le 21 octobre 2021, à l'adresse https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_09458d66-fr;jsessionid=nX0bXyZO_QAm-oxTKAKEdoMu.ip-10-240-5-69

Ce seuil des 183 jours provient de l'article 15 lui-même. Le principe général³² est le suivant :

Les rémunérations sont, de base, imposables dans le pays où se situe votre résidence fiscale. Cependant, si vous exercez votre activité dans un autre état, celui-ci pourra percevoir l'impôt.

Exception : l'État Belge reste compétent pour taxer ces revenus si :

- 1) L'activité dans l'État étranger n'excède pas 183 jours au cours de l'année civile, l'exercice d'imposition, la période imposable ou toute autre période de 12 mois.

Pour déterminer si le séjour a duré 183 jours, on se base sur la présence physique dans cet État pour raisons professionnelles et privées.

Sont pris en compte :

- les jours d'arrivée et de départ,
- les week-ends,
- les jours fériés et jours de vacances,
- les jours de maladie

- 2) L'employeur qui vous paie n'est pas résident de cet État étranger ;

- 3) L'employeur ne dispose pas d'un établissement stable dans cet autre État, qui supporte le coût salarial final.

→ Ces trois conditions sont cumulatives.

Dans cette affaire, le sportif concerné avait lui un tout autre avis sur la question et estimait que l'entièreté de ses revenus devait être couverte par l'article 17.

Nous serions tentés de lui donner raison, surtout lorsque l'on se penche sur le deuxième exemple donné dans les commentaires sur l'article 17 de l'OCDE, qui est le suivant :

« Exemple 2 : un coureur cycliste est salarié d'une équipe. Aux termes de son contrat de travail, il est tenu de voyager avec son équipe, d'être présent lors de conférences de presse publiques organisées par son équipe et de participer aux entraînements et aux courses qui ont lieu dans différents pays. Il perçoit un salaire annuel fixe majoré de primes en fonction de son classement à l'issue des courses. Dans ce cas, il semble approprié de répartir le salaire en fonction du

³² Travailler à l'étranger : le point sur les conséquences fiscales. (2012, 7 juillet). kluwereasyweb. Consulté le 21 octobre 2021, à l'adresse <http://www.kluwereasyweb.be/documents/voorbeeld-artikels/20120707-werkenbuitenland-travailletraanger.xml?lang=fr>

nombre de jours de travail durant lesquels il est présent dans chaque État où il exerce les activités liées à son emploi (par exemple, déplacements, entraînements, courses, apparitions publiques) et de répartir les primes en fonction de l'endroit où les courses correspondantes ont eu lieu. »³³

La décision de la Cour d'appel de Gand que nous allons exposer semble s'écarter de la position adoptée en 2014 dans le Commentaire OCDE et de l'exemple ci-dessus.

Voici donc les conclusions de la Cour d'appel sur cette affaire.

« Le contrat de travail entre le premier employé et O.P. NV stipule que le premier employé s'engage à exercer sa fonction de cycliste professionnel en qualité de coureur sur route pour le compte de l'employeur pendant les saisons cyclistes 2005 et 2006, pour les épreuves sportives mentionnées au calendrier national et international. Les deux contrats de travail accordent au salarié une rémunération annuelle brute, qui sera versée en 12 mensualités égales. Cette rémunération n'est pas liée à certains concours. Les contrats de travail stipulent uniquement que le programme des courses auxquelles le cycliste participera sera décidé en concertation avec l'équipe à condition que le cycliste participe à au moins 90 jours de course par an (sauf cas de force majeure, accident ou maladie) dans des courses inscrites au calendrier international de l'UCI. Il ressort des contrats de travail que l'employeur du premier lésé l'employait principalement dans le cadre de courses cyclistes. Ceci est logique puisque c'est dans ces courses que l'employeur peut atteindre ses objectifs : essentiellement, faire de la publicité (au sens large du terme) à travers le spectacle du cyclisme. Indépendamment de la position du coureur dans le résultat final, il peut (dans une plus ou moins grande mesure, à différents moments de la course) contribuer au résultat de l'équipe et/ou d'un coéquipier afin que les sponsors (qui recherchent exactement cela) obtiennent autant d'attention et de visibilité que possible.

Cela signifie que, pour mettre en œuvre ces contrats de travail, le premier employé a dû faire le travail nécessaire pour pouvoir participer à de telles courses, ce qui implique nécessairement une formation/préparation intensive. Cela signifie que, pour pouvoir participer à de telles courses cyclistes, la première personne employée dans le cadre de ces contrats de travail devait

³³ OECD. (2019, août 9). Commentaires sur l'article 17 Concernant l'imposition des artistes et des sportifs. Modèle de Convention Fiscale Concernant Le Revenu et La Fortune 2017 (Version Complète) | OECD iLibrary. Consulté le 21 octobre 2021, à l'adresse https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_09458d66-fr;jsessionid=nX0bXyZO_QAm-oxTKAKEdoMu.ip-10-240-5-69

effectuer la formation/préparation nécessaire. Il faut partir du principe que, en principe, toute formation est effectuée en vue de la pratique du cyclisme, que ce soit sous la direction et la surveillance de l'employeur ou à la seule initiative du cycliste. La rémunération perçue par la première personne en exécution des contrats de travail couvre donc nécessairement aussi l'entraînement/la préparation pour une course spécifique en particulier ou pour le maintien de la condition physique nécessaire pour participer à de telles courses en général. »

La Cour d'Appel a donc mis l'accent sur l'aspect publicitaire et visibilité de tels événements ainsi que des objectifs financiers poursuivis par l'équipe de ce sportif, ce pourquoi il a été engagé. En effet, les entraînements, bien que nécessaires, ne génèrent aucun revenu pour l'équipe, bien au contraire.

La Cour d'Appel a donc décidé de ne tenir compte que des jours de compétitions sans prendre en compte les jours d'entraînements. Les jours de compétitions se verraient donc couverts par l'article 17, tandis que les jours d'entraînement seraient couverts par l'article 15, ce qui pourrait amener à une taxation dans le pays de résidence fiscale (à condition de réunir les conditions déjà exposées précédemment).

Cette position s'éloigne de celle de quelques auteurs, dont Oberson, qui juge que : « *les entraînements et les répétitions qui sont directement liés à une manifestation sont impossibles dans l'État de la performance* » ; « *le critère essentiel est celui de l'existence ou non d'une performance publique à caractère divertissant* ». ³⁴

Dans le cas présent, la fraction deviendrait donc la suivante : (jours d'entraînements donc non inclus, car soumis à l'article 15)

Jours de compétitions à l'étranger
Jours de compétitions à l'étranger + à domicile

Cette fraction s'appliquera donc aux revenus de salariés, aux bonus en fonction des performances ainsi qu'aux prix décernés.

³⁴ X. Oberson, « Article 17 : Artistes et Sportifs », in *Modèle de Convention fiscale O.C.D.E. concernant le revenu et la fortune. Commentaires*, (Danon/ Gutmann/Oberson/Pistone, éd.), édition Francis Lefebvre, 2014, p. 594, nos 121 et 122

Il en résulte pour notre cas que, pour l'année 2007, un total de 135 jours de compétitions ont été effectués, dont 79 jours à l'étranger qui se répartissent de la manière suivante :

Danemark	9
Pays-Bas	0
Portugal	7
Italie	31
Espagne	16
Suisse	8
France	0
Grande-Bretagne	8
Total :	79

Donc dans l'hypothèse où les revenus de ce sportif seraient d'un total de 100.000,00 €

Le montant de ses revenus couverts par l'article 17, et qui feraient donc l'objet d'une taxation dans l'autre État, seraient de :

$$100.000 \times 79/135 = \mathbf{58.518,52}$$

Pour ce qui est des jours prestés au Qatar, l'absence de CPDI fait qu'il est impossible d'éviter la double imposition sur les revenus provenant de ces jours prestés dans ce pays.

Ce cas de jurisprudence met en exergue les difficultés existantes dans l'application de cet article 17, notamment sur les prestations qu'ils englobent, à savoir la différence entre les jours réels de compétitions et les jours d'entraînements.

L'élément qu'il faut néanmoins toujours garder en tête est de savoir si oui ou non les revenus dont nous parlons sont liés ou pas à l'activité personnelle (sportive) de la personne concernée.

Il est certain que si le sportif est payé pour s'entraîner, se déplacer dans divers pays, suivre des formations, etc. on ne se limitera pas à tenir compte des jours de compétitions réelles qu'il a prestés durant l'année, on tiendra donc compte de l'ensemble des jours pour lesquels il exécutait une prestation pour laquelle il était rémunéré, pour autant que ces prestations soient prévues dans un **contrat**, ce qui n'est pas le cas ici.

Si notre cycliste était engagé via un contrat qui précisait le rémunérer pour l'ensemble de ses prestations (voyages, entraînements, formations, compétitions officielles), alors le dénouement aurait été tout autre. Nous n'aurions pas tenu exclusivement compte des jours de compétitions officielles. Son salaire aurait tout simplement été réparti en fonction des jours passés dans les différents États et pas seulement les jours de compétitions officielles.

D'ailleurs, un article écrit par Jan Van Dyck nous en apprend un peu plus à ce sujet.

Pour établir si un sportif étranger est/n'est pas actif en Belgique pendant plus de 30 jours, les jours d'entraînement doivent dans certains cas être pris en compte, et pas pris en compte dans d'autres cas.

« Le sportif qui a une activité de sportif "de manière indépendante" (c'est-à-dire sans contrat de travail) "conclut un contrat pour l'exécution d'une prestation" (donc pour une participation à une compétition). Dans ce type de cas, il est "donc moins évident" de déterminer, par exemple, si les jours d'entraînement doivent être pris en considération. Si "aucune obligation en matière d'entraînement préalable et de rétribution relative aux jours d'entraînement" ne peut se déduire du contrat (pour la participation à une compétition), "seul le jour de la compétition auquel la rétribution a trait" doit entrer en ligne de compte. »³⁵

Le cas que nous venons d'analyser met de façon évidente en lumière la difficulté à mettre en œuvre l'article 17 du modèle de convention de l'OCDE, surtout en ce qui concerne son champ d'application, entre autres les activités que ce dernier couvre et son interaction avec l'article 15 du modèle de convention de l'OCDE.

Un autre souci est également à déplorer. En effet, à aucun moment l'OCDE ne stipule la manière dont les revenus d'un sportif sont censés être calculés³⁶. Ceci s'avère laissé à l'appréciation du droit interne de chaque état. Cette situation n'est pas pour faciliter une harmonisation internationale de la fiscalité des artistes et sportifs.

³⁵ Roularta Media Group NV. (2010, 10 septembre). Jours d'entraînement des sportifs : tantôt oui, tantôt non. Le Fiscalogue. Consulté le 3 novembre 2021, à l'adresse

<https://www.fiscolog.be/fiscolog/text.aspx?l=FR&id=16553&q=fiscalit%C3%A9+des+sportifs>

³⁶ Zeyen, G. Z. (2019). Le régime fiscal des sportifs un état des lieux à la lumière de la jurisprudence récente. (J.D.F. éd., p. 130-155). Journal de droit fiscal.

e) Problèmes liés à l'article 17 du modèle de convention de l'OCDE

Les problèmes liés à cette problématique viennent du fait que les États sont libres de fixer les règles quant aux personnes qu'ils estiment imposables ou non dans leur État. Pour ce faire, la plupart des États font appels à deux principes³⁷, à savoir :

- Le principe de l'État de résidence
Selon lequel l'impôt de l'État de résidence s'applique sur l'ensemble des revenus mondiaux du résident.
- Le principe de l'État de la source
Selon lequel l'impôt doit être perçu sur les revenus qui ont leur source dans l'État en question lorsque ceux-ci sont engrangés par des non-résidents.

L'application de ces deux principes en même temps revient à appliquer une double imposition.

De manière générale, la façon dont les conventions sont rédigées exprime assez clairement que l'imposition en fonction de la résidence est la norme³⁸, faisant de l'imposition à la source un cas d'exception.

L'État où se situe la résidence peut donc dans une grande majorité des cas imposer le contribuable, sauf obligations en vue de l'élimination de la double imposition, alors que l'État de la source ne pourra s'en charger que dans certains cas spécifiques.

Il arrive néanmoins que selon le type de revenus, l'État de la source dispose de la compétence exclusive d'imposer. De plus, pour d'autres types de revenus encore, le pouvoir d'imposition est partagé. L'État de source pourra prélever un impôt mais dont le taux sera limité, tandis que l'État de résidence pourra prélever un impôt complémentaire.

Mais alors, pourquoi permettre à l'État de source de prélever un impôt ? L'objectif est d'éviter les abus liés aux prestations dans des pays étrangers.

En effet, dès lors que l'impôt est soumis à la souveraineté nationale, la personne concernée peut, en toute impunité, éviter celui-ci en se référant aux différentes applications nationales, ce qui crée une situation de conflit, des dispositifs dits « hybrides »³⁹.

³⁷ Malherbe, P., & Malherbe, O. (2020). Introduction à la fiscalité, internationale. BRUYLANT. P. 60.

³⁸ Malherbe, P., & Malherbe, O. (2020). Introduction à la fiscalité, internationale. BRUYLANT. P. 62.

³⁹ Malherbe, P., & Malherbe, O. (2020). Introduction à la fiscalité, internationale. BRUYLANT. P. 114.

Le contribuable a en effet la possibilité de mener des actions de manière à éviter les impôts, le droit de choisir le chemin le moins imposé, tout en restant dans le cadre de la légalité. Une des méthodes pour éluder l'impôt (dans ce cas de manière illégale) est l'abstention de déclaration de revenus, ce qui est plus facilement réalisable dans un contexte international.

Il n'est pas rare de voir de nombreuses célébrités ou sportifs bien connus s'installer à Monaco ou à Dubaï⁴⁰, des pays dont le cadre fiscal permet à ces derniers de bénéficier d'un revenu non soumis à l'impôt après y avoir élu leur résidence fiscale. C'est pourquoi l'article 17 du modèle de convention de l'OCDE est d'une importante capitale. Sans celui-ci, certaines personnes, qui engrangent des millions d'euros à l'année, ne verraient pas leurs revenus imposés.

Bien que l'objectif de cet article soit aussi d'éviter la double imposition, dans les faits, dans sa volonté d'assurer une imposition sur le revenu, l'article 17 peut créer une situation de double imposition.

f) Solution afin d'éviter cette double imposition

Deux méthodes sont utilisées pour éliminer ou atténuer la double imposition internationale⁴¹. En effet, l'article 23 du modèle de convention de l'OCDE⁴² détaille deux méthodes afin d'éviter celle-ci. L'utilisation de ces méthodes aura pour effet d'obtenir une imposition unique pour les revenus engrangés par le contribuable.

Dans cette partie, je vais donc m'attarder sur les deux méthodes suivantes :

1. La méthode de l'exemption (intégrale et partielle)

Cette méthode tire son origine de l'article 23. A du modèle de convention de l'OCDE.

Celle-ci part du principe que les revenus provenant d'activités menées à l'étranger et qui ont déjà fait l'objet d'une taxation sont exemptés d'impôt dans le pays de résidence. Ceux-ci ne feront donc pas face à l'impôt national⁴³.

⁴⁰ Pratique, C. (2021, 23 juillet). Classement : les dix plus grands paradis fiscaux en 2021. Challenges. Consulté le 25 octobre 2021, à l'adresse https://www.challenges.fr/economie/fiscalite/classement-les-dix-plus-grands-paradis-fiscaux-en-2021_773172

⁴¹ Malherbe, P., & Malherbe, O. (2020). Introduction à la fiscalité internationale. BRUYLANT. P. 96.

⁴² OECD. (2019, août 9). Commentaires sur l'article 17 Concernant l'imposition des artistes et des sportifs. Modèle de Convention Fiscale Concernant Le Revenu et La Fortune 2017 (Version Complète) | OECD iLibrary. Consulté le 21 octobre 2021, à l'adresse https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_09458d66-fr;jsessionid=nX0bXyZO_QAm-oxtKAKEdoMu.ip-10-240-5-69 (page 19-20)

⁴³ Nanteuil, A. D. (2019). Introduction aux conventions de double imposition. BRUYLANT. P. 165.

« Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des éléments de revenu qui sont imposables dans l'autre État contractant conformément aux dispositions des articles 10 et 11, le premier État accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans cet autre État. Cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt, calculé avant déduction, correspondant à ces éléments de revenus reçus de cet autre État. »

Cependant, ce système comprend également une limite.

« Lorsque, les revenus qu'un résident d'un État contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet État, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés. »

Ensuite, cette méthode dispose de deux procédés différents⁴⁴, à savoir :

- L'exemption intégrale

Dans ce cas-ci, l'État de résidence abandonne entièrement l'idée d'imposer les revenus qui sont imposables dans l'État de la source (étranger) ou l'établissement stable. Malgré qu'il pourrait imposer les revenus, l'État de résidence fait une croix sur une recette fiscale.

- L'exemption avec progressivité

Dans ce deuxième cas, l'État de résidence n'impose toujours pas les revenus engrangés dans l'État de la source. Cependant, il tient compte de ce revenu pour le calcul du reste du revenu de ce dernier qu'il pourra taxer.

Il prend en compte le revenu non taxé afin de déterminer le taux d'imposition si celui-ci est progressif.

⁴⁴ Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2017, (Version complète), éditions OCDE, 2019 : <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/0faf9b6c-fr.pdf?expires=1643998310&id=id&accname=ocid54026710&checksum=457686F6BBFCF89EED963670ABC7E596>

Prenons l'exemple suivant :

- Un contribuable engrange des revenus de 24.000,00 dans l'État de résidence et de 16.000,00 dans l'État de la source.
- Le taux progressif dans l'État de résidence se détaille de la sorte :

Taux d'imposition proressif Etat de résidence		Taux dans l'Etat de la source
0,00 - 25.000,00	25%	35%
25.000,01 - 50.000,00	40%	

Selon la méthode de l'exemption avec progressivité,

- Les 16.000,00 perçus dans l'État de source seront taxés dans ce pays à un taux de 35%, soit 5.600,00 d'impôt.
- Nous partons ensuite de la charge fiscale totale sur les 40.000,00, à savoir 12.250,00⁴⁵. Nous appliquons ensuite la fraction des revenus provenant de l'État de résidence sur ces 12.250,00, ce qui nous donne 7.350,00⁴⁶.
- L'impôt perçu par l'État de résidence sera donc de 7.350,00.
- Ce qui porte la charge fiscale totale à un montant de 12.950,00.
- L'État de résidence verra donc sa recette fiscale augmenter, mais ce que l'on constate surtout à travers cet exemple, c'est que la double imposition n'est pas totalement éliminée avec cette méthode.

Partons maintenant des mêmes revenus et taux d'imposition, mais cette fois-ci en appliquant la méthode d'exemption intégrale.

- Les 16.000,00 perçus à l'étranger feront toujours bien l'objet d'une charge fiscale de 5.600,00 dans le chef du contribuable au profit de l'État de source.
- Tandis que les 24.000,00 perçus dans l'État de résidence feront l'objet d'une taxation au taux de 25%, ce qui correspond à une charge fiscale de 6.000,00.
- Tout cela nous donne une charge fiscale totale de 11.600,00.

En Belgique, c'est effectivement cette méthode qui a été mise en place.

⁴⁵ $(25.000 * 25\%) + (15.000 * 40\%)$

⁴⁶ $12.250 * (24.000/40.000)$

« Les revenus exonérés en vertu de conventions internationales préventives de la double imposition sont pris en considération pour la détermination de l'impôt, mais celui-ci est réduit proportionnellement à la partie des revenus exonérés dans le total des revenus ». ⁴⁷

2. La méthode de l'imputation (intégrale et partielle) = crédit d'impôt

Dans cette méthode, l'État de résidence calcule le montant de l'impôt sur l'ensemble des revenus du contribuable, tant ses revenus perçus dans l'État de résidence que ceux perçus dans l'État étranger alors que ceux-ci sont déjà imposés dans cet État étranger.

Ensuite, l'État de résidence déduit de l'impôt que lui doit le contribuable le montant de l'impôt payé dans l'État étranger. Cette méthode peut donc être assimilée en réalité à la technique du crédit d'impôt ⁴⁸.

Ce principe de l'imputation comprend deux méthodes ⁴⁹, à savoir :

- L'imputation entière/intégrale

L'État de résidence octroie une déduction égale à l'impôt payé par le contribuable dans l'État étranger. Cette méthode est très peu mise en œuvre. Dans cette méthode, le crédit d'impôt correspond au montant de l'impôt payé dans l'État de la source.

- L'imputation ordinaire/partielle

La déduction octroyée par l'État de résidence au niveau de l'impôt que le contribuable a payé dans l'État étranger est soumise à une limitation correspondant à la fraction de son propre impôt qui correspond aux revenus imposables dans l'État étranger.

En résumé, l'État de résidence taxe l'ensemble des revenus (revenus étrangers inclus) via son propre taux d'imposition, et par après va déduire la partie qui relève de la compétence de l'un ou des autres États.

Le crédit d'impôt est le même que pour l'imputation ordinaire mais en limitant ce dernier au montant de l'impôt qui aurait été payé sur ce même revenu dans l'État de résidence.

⁴⁷ Art. 155 CIR92

⁴⁸ Nanteuil, A. D. (2019). Introduction aux conventions de double imposition. BRUYLANT. P. 166

⁴⁹ Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2017, (Version complète), éditions OCDE, 2019 (page 1124) : <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/0faf9b6c-fr.pdf?expires=1643998310&id=id&accname=ocid54026710&checksum=457686F6BBFCF89EED963670ABC7E596>

Si l'impôt est progressif, il va donc de soi que les conséquences seront plus marquées.

Reprenons les mêmes chiffres que pour les précédents exemples, à savoir :

- 24.000,00 de revenus dans l'État de résidence
- 16.000,00 de revenus dans l'État étranger
- Le taux d'impôt de l'État de source est de 35%

$$\rightarrow 16.000,00 * 35\% = 5.600,00$$

- En Belgique, le taux moyen d'impôt sur l'ensemble des revenus est de 30,63%⁵⁰.

$$\rightarrow 40.000,00 * 30,63\% = 12.250,00$$

L'État de la résidence accordera sur cet impôt une déduction qui sera égale à l'impôt de l'État étranger en limitant cette déduction à la fraction de l'impôt correspondant aux revenus étrangers, c'est-à-dire 4.900,00⁵¹.

Dans le cas présent, la déduction qui devait être de 5.600,00 sera donc limitée à 4.900,00.

La principale différence entre les deux méthodes explicitées ci-dessus est que l'exemption se fonde donc avant tout sur le revenu tandis que l'imputation se fonde avant tout sur l'impôt⁵².

Après avoir développé ces deux méthodes d'élimination de la double imposition, nous serions bien en droit de nous poser la question suivante : « Finalement, laquelle de ces deux méthodes est la meilleure ? La plus intéressante ? Pour qui ? Pour l'État ou le contribuable ? »

Avant de répondre à cette question, il convient de préciser que tout cela n'est que théorique et que concrètement, les modèles de convention ne proposent que deux des quatre méthodes abordées⁵³.

- L'exemption avec progressivité (23 A)
- L'imputation ordinaire (23 B)

D'un point de vue théorique, l'imputation semble être la plus juste mais suppose un coût plus élevé en termes d'administration et de réalisation. De l'autre côté, l'exemption possède l'avantage d'être la méthode la plus aisément applicable, mais pour laquelle l'État subirait un

⁵⁰ $[(25.000 * 25\% + 15000 * 40\%) / 40.000]$

⁵¹ $16.000,00 * 30,63\%$

⁵² Nanteuil, A. D. (2019). Introduction aux conventions de double imposition. BRUYLANT. P.165

⁵³ Nanteuil, A. D. (2019). Introduction aux conventions de double imposition. BRUYLANT. P.166.

coût si le revenu est exempté sans qu'il ait réellement été imposé. Néanmoins, celle-ci facilite et donc incite les échanges économiques internationaux⁵⁴.

Il n'y a donc pas vraiment de bonne ou mauvaise méthode, ces dernières se valent et donnent un résultat peu différent à partir du moment où les impôts appliqués dans les États de la source, à savoir les pays étrangers, sont plus ou moins égaux aux impôts appliqués dans l'État de résidence.

g) Revenus provenant d'activités dites secondaires

Comme nous avons pu en parler précédemment, les sportifs et les artistes touchent, de part leur notoriété, des revenus provenant d'autres activités que leur activité de sportif, des activités qui ne sont pas forcément en lien avec l'exercice de l'activité sportive.

Dans cette partie, nous nous pencherons donc plus en détails sur ce type de revenus, à savoir les revenus de sponsoring, mécénat, ...

1. Sponsoring

« Le sponsoring sportif est un soutien financier ou matériel apporté à un événement, une fédération, une équipe sportive ou un sportif par un partenaire annonceur en échange de différentes formes de visibilité et de collaborations. »⁵⁵

En résumé, le sponsor apporte son appui, souvent financier, à une organisation, un événement ou une personne, de sorte à lui associer son image.

En plus de leurs revenus professionnels provenant de leur activité sportive, les sportifs de haut niveau perçoivent des revenus via d'autres activités telles que le sponsoring. En effet, les sportifs les plus célèbres gagnent même souvent plus d'argent grâce à leurs activités de sponsoring par rapport à leur activité sportive en elle-même.

Cette activité consiste à mettre des produits en avant. Par exemple, LeBron James, considéré comme l'un des plus grands basketteurs de tous les temps (qui est d'ailleurs encore en activité), a signé en 2015 un contrat à vie avec la marque Nike⁵⁶. Ce contrat, via lequel la marque Nike

⁵⁴ Malherbe, P., & Malherbe, O. (2020). Introduction à la fiscalité, internationale. BRUYLANT. P. 111.

⁵⁵ Bathelot, B. (2021, 29 mars). Sponsoring sportif - Définitions Marketing » L'encyclopédie illustrée du marketing. copyright Définitions Marketing - Boitmobile. Consulté le 30 octobre 2021, à l'adresse <https://www.definitions-marketing.com/definition/sponsoring-sportif/>

⁵⁶ FashionNetwork.com FR. (2015, 8 décembre). Nike signe un contrat à vie avec LeBron James, plus gros accord de la marque. FashionNetwork.com. Consulté le 30 octobre 2021, à l'adresse

rémunère le basketteur, « l'oblige » en quelque sorte à porter les produits de cet équipementier, les chaussures,... de cette marque, mais aussi à participer à divers événements mettant en avant les différents nouveaux produits de la marque.

Le sponsoring peut donc se présenter de deux manières différentes :

- 1) Le fait de mettre en avant les produits en les portant, que ce soit dans le cadre de l'activité sportive ou dans la vie de tous les jours (voitures, montres, vêtements, ...) ;
- 2) Le fait d'être présent à divers événements organisés par la marque.

Tout est une question de visibilité. Plus le sportif est célèbre, plus les contrats seront juteux pour ce dernier, car il offre à la marque une visibilité qui dépasse les frontières.

Objectif du sponsoring :

À notre époque, où les médias sociaux sont plus présents que jamais dans notre quotidien, il est important pour les marques d'augmenter leur visibilité, d'être présentes sur nos écrans dès que l'occasion se présente. À cette fin, celles-ci s'associent à des sportifs populaires qui sont suivis par des millions de fans sur les réseaux.

En effet, si Lionel Messi publie une photo avec une bouteille de « Pepsi », ou si LeBron James apparaît avec une nouvelle paire d'écouteurs « Beats », cela aura un impact sur leurs fans qui voudront, la plupart du temps, se procurer ces produits.

L'utilité du sponsoring ne se limite pas uniquement à promouvoir des produits. Effectivement, ce dernier permet de véhiculer certaines valeurs telles que la volonté, le dépassement de soi, le respect, ... Quoi de mieux pour une marque que de s'associer à un sportif venant de remporter pour la deuxième fois d'affilées le titre de champion dans le championnat dont il fait partie ?

Mais qu'en est-il du traitement fiscal de ce type de revenus ? C'est l'objet de cette partie du mémoire.

Traitement fiscal :

Généralement, lors de la conclusion de ce genre de contrat, le sportif reçoit en premier lieu une somme fixe pour les produits et événements qu'il est censé promouvoir. Ensuite, il percevra des « bonus » sur base de ses performances sportives.

Nous avons précédemment évoqué l'article 17 du modèle de convention de l'OCDE. Le tout est de savoir si les revenus de sponsoring sont compris ou non dans le champ d'application de cet article. Ce dernier n'est malheureusement pas très clair à ce sujet.

Néanmoins, il existe des commentaires très éclairés sur ces différents articles. Celui de l'article 17 est pour le moins très exhaustif⁵⁷. Nous le résumons comme suit :

Lorsqu'un sportif reçoit des revenus qui ne sont pas liés, qui n'ont pas de lien direct avec une quelconque participation à un événement promotionnel dans le pays concerné, les revenus seront imposés en se basant sur d'autres articles que l'article 17.

Les revenus provenant du sponsoring seront donc uniquement concernés par l'article 17 lorsque, de manière directe ou indirecte, ces revenus sont liés à une participation ou une performance dans un État spécifié.

De plus, lorsque ces revenus sont perçus sans aucun lien avec une performance ou une participation, ce sont les articles 7 (revenus provenant d'une activité indépendante) et 15 (revenus provenant d'un travail employé) qui s'appliquent.

Prenons un exemple : Si un basketteur apparaît avec un bandeau de la marque « Adidas » sur des affiches concernant la finale du championnat de basketball, on pourra considérer que son partenariat avec cette marque rentre dans le cadre de son activité sportive et donc sera traité sous le régime de l'article 17.

Du moment que le lien entre la visibilité du produit, ou l'acte promotionnel et l'activité sportive du joueur est clairement avéré, les revenus engendrés rentreront dans le champ d'application de cet article 17 car il n'y aurait pas pu avoir de visibilité sans l'activité sportive.

⁵⁷ OECD. (2019b, août 9). Commentaires sur l'article 17 Concernant l'imposition des artistes et des sportifs. Modèle de Convention Fiscale Concernant Le Revenu et La Fortune 2017 (Version Complète) | OECD iLibrary. Consulté le 30 octobre 2021, à l'adresse https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_09458d66-fr

Revenons un instant sur LeBron James. Celui-ci effectue de nombreuses apparitions à la télévision dû à ses nombreux spots publicitaires avec ses partenaires. Lorsque ce dernier se balade en rue avec ses écouteurs de la marque « Beats », ceci est considéré comme du sponsoring non lié à son activité sportive. Le fait de porter des écouteurs dans un spot publicitaire n'a aucun lien avec le fait de mettre des ballons dans un panier.

En résumé, « *Sont exclues de l'article les autres formes de rétributions qui ne sont pas liées directement à la performance. En revanche, les revenus tirés de la publicité pourraient être considérés comme relevant de l'article 17 s'ils sont liés étroitement à l'événement sportif ou culturel auquel participe le sportif ou l'artiste.* »⁵⁸

Ses revenus découlant de son partenariat avec cette marque seront donc considérés comme hors du champ d'application de l'article 17 et rentreront plutôt dans le champ d'application des articles 7 et 15, bien que ce soit sa notoriété liée à son activité sportive qui lui a permis de conclure ce partenariat.

Il était important de bien distinguer ces deux types de revenus car comme nous pouvons souvent le voir, certains sportifs retraités⁵⁹ continuent, grâce à leur notoriété acquise aux cours de leur carrière, de bénéficier de partenariats fort lucratifs avec des marques.

On retrouve dans cette liste d'anciens sportifs, de beaux noms tels que Michael Jordan ou David Beckham qui continuent encore à associer leur nom avec celui de certaines marques qui profitent de leur notoriété légendaire pour s'octroyer une large visibilité.

L'importance de cette distinction réside dans les articles 7 et 17. En effet, on peut noter que les revenus tombant dans le champ d'application de l'article 7 sont considérés comme revenus faisant l'objet d'une taxation dans l'État où se situe la résidence fiscale du sportif, alors que les revenus tombant dans le champ d'application de l'article 17 feront l'objet d'une taxation possible dans l'État où la prestation est effectuée.

Nous comprenons, suite à cette analyse théorique, que le sportif bénéficiant d'une grande notoriété a tout intérêt à avoir sa résidence fiscale dans un État à la fiscalité avantageuse.

⁵⁸ Nanteuil, A. D. (2019). Introduction aux conventions de double imposition. BRUYLANT. P. 139.

⁵⁹ Echos, L. (2016, 31 mars). Qui sont les retraités du sport les mieux payés au monde ? Les Echos. Consulté le 2 novembre 2021, à l'adresse <https://www.lesechos.fr/2016/03/qui-sont-les-retraites-du-sport-les-mieux-payes-au-monde-204519>

Remarque : il convient de ne pas confondre le sponsoring avec le mécénat. Le mécénat représente, tout comme le sponsoring, un appui financier ou matériel⁶⁰.

Le sponsoring et le mécénat sont souvent confondus alors qu'ils répondent à des objectifs bien différents. L'un demande une contrepartie en faveur de l'entreprise aidante alors que l'autre non.

Cependant, un sportif ne se verra jamais attribuer ce genre de mécénat, les catégories d'associations pouvant en bénéficier sont des associations telles que la Croix Rouge, les centres d'aides sociales, ...

⁶⁰ Bathelot, B. (2021a, février 19). Mécénat - Définitions Marketing » L'encyclopédie illustrée du marketing. copyright Définitions Marketing - Boitmobile. Consulté le 2 novembre 2021, à l'adresse <https://www.definitions-marketing.com/definition/mecenat/>

III. Le régime fiscal des revenus de l'artiste

1) Le statut de l'artiste en Belgique

a) Qui peut se revendiquer « artiste »

La notion d'artiste peut, à première vue, sembler simple à définir, mais il n'en est rien. En effet, dans le dictionnaire⁶¹, nous pouvons déjà retrouver un certain nombre de définitions divergentes.

- « Personne qui se voue à l'expression du beau, pratique l'art »
- « Personne qui crée une œuvre d'art, surtout une œuvre plastique »
- « Professionnel qui interprète une œuvre musicale ou théâtrale »

Néanmoins, l'UNESCO⁶² a défini la notion d'artiste de la manière suivante :

« On entend par « artiste » toute personne qui, crée ou participe par son interprétation à la création ou à la recreation d'œuvres d'art, qui considère sa création artistique comme un élément essentiel de sa vie, qui ainsi contribue au développement de l'art et de la culture, et qui est reconnue ou cherche à être reconnue, en tant qu'artiste, qu'elle soit liée ou non par une relation de travail ou d'association quelconque. »

L'alinéa 1er de l'article 17 de l'OCDE soumet lui une liste (non exhaustive) des activités considérées en tant qu'activités artistiques : artiste de théâtre, de cinéma, de radio de télévision ou musicien. On retiendra que le critère essentiel doit être celui du divertissement⁶³.

Nous comprenons donc, via cette liste, que les personnes faisant partie de l'entourage de l'artiste, à savoir les techniciens, producteurs et autres, dont le statut est alors celui de prestataire de services (ou de salarié) ne font pas partie du champ d'application de cet article 17.

En cas de « double casquette »⁶⁴, comme pour un acteur qui est dans le même temps producteur du film, une ventilation peut être effectuée. En tant que producteur, il est prestataire de services mais en tant qu'acteur, il est artiste. Les revenus engendrés dans l'État de représentation seront donc ventilés au regard de la fonction au titre de laquelle ils auront été engendrés.

⁶¹ artiste - Définitions, synonymes, conjugaison, exemples | Dico en ligne Le Robert. (s. d.). LeRobert. Consulté le 2 novembre 2021, à l'adresse <https://dictionnaire.lerobert.com/definition/artiste>

⁶² [Recommandation relative à la condition de l'artiste \(unesco.org\)](https://unesco.org)

⁶³ Nanteuil, A. D. (2019). Introduction aux conventions de double imposition. BRUYLANT. P. 138.

⁶⁴ Nanteuil, A. D. (2019). Introduction aux conventions de double imposition. BRUYLANT. P. 138.

Au travers de ces définitions, on se rend compte que la notion d'artiste est avant tout une notion très subjective qui va dépendre de l'interprétation dont on va en faire. Il n'y a pas de liste exhaustive reprenant tout ce qui pourrait répondre à la notion d'« artiste ».

Aucune définition de l'artiste n'a été donnée par le législateur. Il revient donc à la « Commission Artistes »⁶⁵, instituée par la loi-programme du 24 décembre 2002, de décider si vous êtes artiste ou si vous ne l'êtes pas.

Le statut de l'artiste a récemment fait l'objet d'une réforme⁶⁶. Néanmoins, nous ne l'aborderons pas en détail dans ce mémoire, car cette réforme ne modifie pas la fiscalité de l'artiste, mais s'attache plutôt à la protection sociale de celui-ci.

Il conviendra aussi de noter qu'il existe pour l'artiste, une distinction entre l'artiste créateur et l'artiste exécutant. La distinction entre les deux est assez simple, en effet, l'artiste créateur sera celui qui crée une œuvre, qui est à la base de celle-ci. Alors que l'artiste exécutant sera la personne qui exécute une œuvre qui a été réalisée par un artiste créateur.

Cela veut donc dire que l'on peut combiner ces deux notions, c'est-à-dire être à la base de l'œuvre, l'avoir créé, tout en l'exécutant, l'interprétant. Nous pouvons citer comme exemple, des artistes tels que Slimane, Ryan Adams ou Daniel Balavoine, qui n'étaient tantôt que des artistes créateurs pour d'autres artistes, en leur écrivant des textes que ceux-ci interprétaient, et tantôt artistes créateurs et exécutants, lorsqu'ils interprétaient leurs propres créations.

2) La fiscalité des artistes en Belgique

a) Principes généraux

L'artiste est considéré comme une personne physique. Il ne peut donc être soumis qu'à l'impôt des personnes physiques (IPP) ou à l'impôt des non-résidents (INR).

Pour être soumis à l'impôt des personnes physiques, celui-ci doit être qualifié d'habitant du Royaume, notion déjà expliquée précédemment.

⁶⁵ Joachimowicz, A. (2015). Le statut de l'artiste en Belgique : un mythe ! Etudes théâtrales, N°62(1), 78 101.
<https://doi.org/10.3917/etth.062.0078>

⁶⁶ Leroy, S. L. (2022, 4 mai). Le statut d'artiste est enfin réformé. lecho.be. Consulté le 9 mai 2022, à l'adresse
<https://www.lecho.be/economie-politique/belgique/economie/le-statut-d-artiste-est-enfin-reforme/10385443.html>

Pour ce qui est du taux d'imposition appliqué, certains revenus sont taxables globalement au taux progressif⁶⁷, d'autres distinctement au taux distinct⁶⁸. La taxation au taux global comprend les revenus professionnels, à savoir les rémunérations obtenues via un contrat de travail, ainsi que les profits des activités indépendantes.

L'imposition s'effectue sur un revenu net, dans le sens où les charges doivent être destinées à « acquérir ou à conserver des revenus imposables »⁶⁹ pour être considérées comme déductibles.

b) Le régime des petites indemnités (RPI)

Lorsqu'il effectue des prestations dites « inhabituelles », l'artiste peut bénéficier d'un régime appelé « régime des petites indemnités »⁷⁰. Ce régime lui permet d'être payé via des défraiements au lieu d'une rémunération de salarié, ce qui fait que ce montant ne sera pas soumis à l'impôt des personnes physiques d'une part⁷¹, mais aussi aux cotisations sociales d'autre part⁷².

Néanmoins, l'Onem⁷³ considère lui, les petites indemnités comme des revenus de salariés, ce qui fait que vous ne pourrez obtenir d'allocations de chômage pour les jours où vous bénéficiez de ce RPI.

1. Pour celui qui l'utilise

L'objectif de ce régime était de limiter l'insécurité juridique dans laquelle les artistes dits « amateurs » se sont retrouvés suite au nouveau statut social.

Ces indemnités forfaitaires de défraiement sont donc exonérées d'impôts et de cotisations sociales pour autant que ce montant ne dépasse pas⁷⁴ :

- 134,63 € par jour et par donneur d'ordre.
- 2.000,00 € par année civile, dont le montant est indexé chaque année, ce qui donne un montant de 2.692,64 € pour l'exercice d'imposition 2022

⁶⁷ Art 130 CIR92

⁶⁸ Art 171 CIR92

⁶⁹ Art 49 CIR92

⁷⁰ Joachimowicz, A. (2015). Le statut de l'artiste en Belgique : un mythe ! Etudes théâtrales, N°62(1), 78 101.
<https://doi.org/10.3917/etth.062.0078>

⁷¹ Art. 38, §1, 23° du CIR 92.

⁷² Art. 17 sexies de l'Arrêté Royal pris en exécution de la loi du 27 juin 1969, révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944.

⁷³ T53 | Documentation | ONEM. (2021, 10 octobre). onem.be. Consulté le 14 novembre 2021, à l'adresse <https://www.onem.be/fr/documentation/feuille-info/t53>

⁷⁴ Art. 38 §1, alinéa 1er, 23° CIR92

De plus, il faudra répondre aux conditions données au paragraphe 4 de cet article 38, à savoir :

- le contribuable doit être en possession d'une carte "artistes" ;
- le contribuable ne peut pas être lié, au moment de la fourniture d'une prestation artistique et/ou de la production d'une œuvre artistique, au même donneur d'ordre par un contrat de travail, un contrat d'entreprise ou une désignation statutaire sauf si lui et le donneur d'ordre apportent la preuve de la différence de nature des prestations entre les différentes activités.

Ce même article précise ce qu'on entend par :

- "fourniture de prestations artistiques et/ou production des œuvres artistiques" :

La création et/ou l'exécution ou l'interprétation d'œuvres artistiques dans le secteur de l'audiovisuel et des arts plastiques, de la musique, de la littérature, du spectacle, du théâtre et de la chorégraphie.

- "donneur d'ordre" :

Celui qui donne mission à un contribuable de fournir une prestation artistique ou de produire une œuvre artistique. Est aussi considéré comme donneur d'ordre celui chez qui le contribuable est mis à disposition.

Deux autres conditions⁷⁵ viennent s'ajouter pour l'obtention de ce RPI. Tout d'abord, l'artiste ne peut recourir à ce régime durant plus de 30 jours sur une année civile. Ensuite, celui-ci ne peut effectuer ces prestations pour un même donneur d'ordre durant 7 jours consécutifs.

En résumé, le RPI présente les avantages et inconvénients suivants⁷⁶ :

→ Avantages :

- 1) Ces prestations ne doivent pas être déclarées à la sécurité sociale.
- 2) Aucune cotisation n'est donc due sur les indemnités.
- 3) Aucune déclaration Dimona ne doit être faite par le donneur d'ordre.

⁷⁵ Le Régime des Petites Indemnités ou RPI. (2022, 13 janvier). Bruxelles-J. Consulté le 4 novembre 2021, à l'adresse <https://www.bruxelles-j.be/travailler/travailler-en-tant-quartiste/le-rpi/>

⁷⁶ mediarte. (2021, 4 novembre). Le Régime des Petites Indemnités : pour qui et pour quoi ? Consulté le 6 novembre 2021, à l'adresse <https://www.mediarte.be/fr/dossiers/conditions-de-travail-dans-laudiovisuel-et-le-digital/salaires-dans-laudiovisuel-et-le-9>

4) Vous gardez l'entièreté de la rémunération

On constate donc que le RPI est en concordance avec le régime applicable en matière de sécurité sociale. Ceci est plutôt de bon augure car le régime des petites indemnités vise à faciliter l'activité artistique des amateurs en les exonérant des charges fiscales et sociales.

→ Inconvénients :

- 1) Étant donné qu'aucune cotisation sociale n'est due, il n'y a pas non plus droit à la sécurité sociale (chômage, pension, etc.) ;
- 2) L'artiste au chômage doit remplir la case de sa carte correspondant à la date de la prestation effectuée et ne percevra donc pas d'allocation de chômage pour ce jour.

Finalement, ce système n'est d'application qu'en Belgique, ce qui veut dire qu'il ne s'applique qu'aux prestations artistiques réalisées en Belgique par des résidents belges.

Il convient de préciser qu'en cas de dépassement des limites précisées ci-dessus, l'artiste aura l'obligation de se rendre assujetti aux cotisations sociales. Ses revenus seraient dès lors considérés comme des revenus professionnels. Le donneur d'ordre aura, quant à lui, l'obligation de retenir les cotisations sociales.

Critique

Ce régime, bien que présentant des avantages certains, présente également des effets pervers au sein du secteur artistique. En effet, nous avons pu remarquer une tendance négative liée à ce régime, celui-ci permettant d'éviter des charges sociales, certains donneurs d'ordre en abusent en n'engageant des artistes uniquement dans le cadre de ce régime RPI.

Certains artistes se retrouvent donc parfois sans possibilité d'engagement car leur quota de RPI est atteint, ce qui fait que les donneurs d'ordre préfèrent se tourner vers d'autres artistes.

La rémunération de l'artiste a donc considérablement diminué étant donné que les donneurs d'ordre n'acceptent d'engager que ceux qui acceptent de n'être payé que dans les limites données par ce régime. Les artistes sont donc dans une situation où ils acceptent des rémunérations faibles pour obtenir un montant net attractif, tout cela en ne contribuant pas pour leur sécurité sociale.

2. Pour celui qui ne l'utilise pas

Les artistes amateurs génèrent généralement des revenus occasionnels, dont la fréquence n'est pas régulière. La nature de leurs revenus n'est donc pas professionnelle à proprement parler, nous parlerons plutôt de revenus divers.

Ces revenus occasionnels ne sont pas clairement définis, il faudra donc tenir compte d'une appréciation sur base de faits, ce qui n'exclut pas la requalification de ceux-ci en revenus professionnels car, rappelons-le, une activité est dite professionnelle dès qu'elle consiste en l'accomplissement d'opérations assez fréquentes pour constituer une activité continue et habituelle.

Ces revenus seront donc, dans l'hypothèse où ils ne sont pas requalifiés en revenus professionnels, imposés en tant que revenus divers⁷⁷, c'est-à-dire au taux d'imposition de 33%⁷⁸.

c) L'imposition pour les subsides et les prix

Même si l'activité d'un artiste ou un sportif est souvent résumée par le contrat qu'il signe, d'autres revenus viennent bien évidemment s'ajouter au total de ses revenus annuels. Les prix et les subsides en font notamment partis. Ces « concours » lui permettent d'engranger des revenus supplémentaires et d'accroître sa notoriété par la même occasion.

Font partie des revenus divers « *les prix et subsides perçus pendant deux ans, pour la tranche dépassant 2.500 EUR* »⁷⁹. Ce montant fait l'objet d'une indexation, il est de 4.170 € pour l'exercice d'imposition 2022⁸⁰.

On peut donc comprendre qu'en deçà de ce montant, les revenus des subsides et des prix sont tout simplement exonérés. Ils le sont pour deux années consécutives (24 mois). La partie dépassant ce montant est qualifiée de revenus divers. Une fois la période de deux années consécutives passées, le contribuable ne pourra plus revendiquer cette exonération.

Pour pouvoir faire l'objet de cette qualification en revenus divers, les subsides doivent être accordés par un pouvoir/organisme public à but non lucratif.

⁷⁷ Art. 90, 1° du CIR 92

⁷⁸ Art 171 1° a) du CIR/92

⁷⁹ Art. 90, 2°, alinéa 1 du CIR 92.

⁸⁰ Le fisc en poche (2021). Xerius. À l'adresse : https://www.xerius.be/-/media/project/xerius/sites/public/boekhouders/fep_xerius.pdf

Néanmoins, le Roi exonère totalement les prix et les subsides sous certaines conditions⁸¹ :

- récompenser des mérites exceptionnels ou rendre possibles des efforts exceptionnels dans les domaines de la recherche scientifique, des lettres ou des arts ;
- être octroyés dans des circonstances qui laissent aux savants, aux écrivains et aux artistes une large part d'initiative personnelle dans la poursuite ou l'exécution de leurs études, recherches, travaux ou œuvres ;
- être alloués d'une manière désintéressée excluant tout état de dépendance du bénéficiaire à l'égard du donateur et toute compensation au profit de ce dernier ;
- ne pas avoir été financés directement ou indirectement par des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles, belges ou étrangères, qui sont susceptibles de tirer profit d'une manière ou d'une autre des travaux, recherches, études ou œuvres récompensés ou subsidiés.

Une condition supplémentaire est liée au fait qu'ils soient exonérés s'ils sont délivrés par des institutions que le Roi agréé, dont on retrouve la liste §2 de ce même article 53.

Pour ce qui est de la taxation, les prix et subsides ne bénéficiant pas de l'exonération sont taxés au taux de 16,5%⁸². Cependant, le contribuable ne peut bénéficier de déduction de frais pour ces revenus de prix ou de subsides. La contribution pour la participation à un concours ne pourrait pas être déduite des revenus engrangés par ce même concours par exemple.

Dans le cas présent, il convient de faire l'équilibre des choses et de choisir une qualification en revenus professionnels au lieu de revenus divers, en fonction de ce qui est le plus avantageux. Le fait de les reprendre en tant que revenus professionnels ouvrirait ainsi le droit à déduction de ces frais.

⁸¹ Art 53, §1 AR CIR92

⁸² Art 171 4° c) CIR/92

3) Activités spécifiques au métier d'artiste

a) Les droits d'auteur et les droits voisins

1. Droits d'auteur

Nous avons, précédemment dans ce mémoire, abordé les notions d'artistes créateurs et d'artistes exécutants. C'est dans cette partie que cette distinction prend tout son sens. En effet, les droits d'auteur seront liés aux artistes créateurs alors que les droits voisins seront eux liés aux artistes exécutants.

Le fait de créer quelque chose, accorde à l'artiste de bénéficier d'un certain droit de protection de sa création, que l'on appelle le « droit d'auteur ». Ce droit d'auteur date en fait d'il y a maintenant plus d'un siècle. C'est en 1886 que la ratification de la convention de l'Union de Berne a introduit un régime de protection des œuvres artistiques/littéraires⁸³.

Le champ d'application de ce droit de protection est très large, ce sont toutes les productions des domaines littéraires, scientifiques et artistiques⁸⁴. Nous pouvons notamment citer :

- conférences, allocutions,
- œuvres chorégraphiques,
- compositions musicales,
- œuvres cinématographiques,
- œuvres de dessin, peinture, architecture,
- œuvres photographiques.

Néanmoins, il est à mentionner que ce n'est pas parce que vous bénéficiez de cette protection du droit d'auteur que vous êtes forcément un artiste. Il explique bien d'autres applications de ce régime. En effet, si nous nous baladons dans le Code de droit économique, un article est entièrement dédié au droit d'auteur⁸⁵, dans le livre XI qui traite de la propriété intellectuelle et secrets d'affaires.

Par exemple, le droit d'auteur s'étend jusqu'à la rémunération des dirigeants d'entreprises qui, dans un but d'optimisation de leur rémunération, n'hésitent pas à en faire usage.

⁸³ WIPO Lex. (1971, 24 juillet). Wipolex. Consulté le 2 décembre 2021, à l'adresse <https://wipolex.wipo.int/fr/text/283695>

⁸⁴ World Intellectual Property Organization (consulté le 6 décembre 2021) : [WIPO Lex](#)

⁸⁵ Art XI.165 §1 code de droit économique

Cependant, l'ensemble des œuvres ne bénéficient pas de la protection par le droit d'auteur. Dans le Code de droit économique, le livre XI, qui traite des œuvres littéraires/artistiques, ne définit toutefois pas clairement ce qu'est une œuvre littéraire/artistiques⁸⁶.

La doctrine prévoit que ces notions soient donc comprises d'une manière très large⁸⁷. Le droit d'auteur ne se limite donc pas aux œuvres artistiques et littéraires. En effet, d'autres activités bénéficient de ce droit, notamment :

- les œuvres publicitaires
- les programmes d'ordinateur,
- les sites web,
- les bases de données,
- les applications mobiles ou les jeux vidéo
- ...

Cet élargissement du champ d'application de la protection des droits d'auteurs est largement dû à l'évolution de la technologie. Néanmoins, certaines œuvres, bien que littéraires ou artistiques, sont exclues⁸⁸ du champ d'application des droits d'auteurs.

Dans le cadre de ce mémoire, j'aborde aussi le traitement fiscal des prestations de sportifs. On notera que celles-ci ne font expressément pas partie de la protection du droit d'auteur.

« semblent ne pas constituer une œuvre littéraire ou artistique au sens du Livre XI du Code de droit économique, les créations telles que les parfums, les recettes de cuisine, les opérations à caractère purement technique, encore les prestations sportives et l'image d'une personne hors du domaine artistique. »⁸⁹

Comme il est très difficile de bien savoir si une prestation peut être soumise aux droits d'auteur ou non, notamment dû à cette subjectivité dans sa qualification, la jurisprudence, ainsi que la doctrine ont établi les conditions⁹⁰ suivantes :

⁸⁶ Art. XI.165, § 1er CDE

⁸⁷ Watelet, S. (2021). La fiscalité du droit d'auteur et des droits voisins (OECCBB) (French Edition). ANTHEMIS. P. 16

⁸⁸ Art. XI.172, § 1^{er}, alinéa 2, et § 2, CDE.

⁸⁹ Watelet, S. (2021). La fiscalité du droit d'auteur et des droits voisins (OECCBB) (French Edition). ANTHEMIS. P. 18

⁹⁰ Félix, J. F. (2018). La taxation des droits d'auteur et droits voisins depuis la loi du 16 juillet 2008. Etat des lieux six ans après. J.D.F., P. 193-214.

- 1) l'œuvre doit être originale ;
- 2) l'œuvre doit être exprimée dans une certaine forme qui la rend identifiable avec suffisamment de précision et d'objectivité.

Tout cela reste tout de même assez flou et est toujours sujet à de nombreuses discussions et divergences dans la jurisprudence.

Ensuite, il convient de préciser qu'il existe une distinction entre la propriété intellectuelle d'une œuvre et la propriété de l'œuvre. En effet, le Code de droit économique, dans son livre XI, précise que « *la cession de l'objet qui incorpore une œuvre n'emporte pas le droit d'exploiter celle-ci* »⁹¹. Ce qui veut dire que le propriétaire d'une œuvre artistique ne peut pas estimer bénéficier du droit d'auteur sur l'œuvre tout simplement parce qu'il en est le propriétaire.

En termes de durée, l'auteur bénéficie de ceux-ci durant l'entièreté de sa vie. Celui-ci est néanmoins encore d'application 7 ans (à partir du 1er janvier de l'année qui suit le décès de l'auteur) après le décès de l'auteur. Ces droits reviennent à ses héritiers ou aux personnes qui ont été désignées par l'auteur lui-même⁹².

2. Droits voisins

Comme précisé précédemment dans ce mémoire, les droits voisins visent les artistes interprètes, et non les artistes créateurs.

Néanmoins, l'article XI.203 du CDE précise que « *Les dispositions du présent chapitre ne portent pas atteinte aux droits de l'auteur. Aucune d'entre elles ne peut être interprétée comme une limite à l'exercice du droit d'auteur.* ».

Ces deux notions sont donc bien distinctes.

Le législateur n'a cependant pas donné de définition d'artiste interprète ou exécutant. Pour trouver celles-ci, il faut s'intéresser de plus près à la Convention de Rome, à laquelle le législateur s'est référé.

⁹¹ Art. XI.167, § 3, CDE

⁹² Art. XI.166, § 1^{er}, CDE.

« Aux fins de la présente Convention, on entend par :

a) « artistes interprètes ou exécutants », les acteurs, chanteurs, musiciens, danseurs et autres personnes qui représentent, chantent, récitent, déclament, jouent ou exécutent de toute autre manière des œuvres littéraires ou artistiques; »⁹³

Il convient de préciser qu'un prestataire n'obtiendra la protection des droits voisins que dans la mesure où il interprète/exécute une œuvre protégée par les droits d'auteur⁹⁴.

Cependant, les droits voisins présentent certaines exceptions, qui sont notamment mentionnées dans le livre XI du Code de droit économique. Dans ce cas, n'importe qui pourrait diffuser la prestation de l'auteur sans l'obligation d'obtenir une quelconque autorisation.

En termes de durée de protection, le droit voisin lui, bénéficie d'une protection d'une durée de 50 ans dès la première prestation de l'artiste-interprète. Le délai commence à courir à partir du 1^{er} janvier de l'année qui suit le fait générateur⁹⁵.

3. Cession et concession de droits d'auteur et droits voisins

Les artistes créateurs et exécutants reçoivent, via le Code de droit économique, des droits patrimoniaux sur leurs créations et leurs prestations⁹⁶. Les droits patrimoniaux sont les droits tels que le droit de communication publique, droit de reproduction, droit de location/prêt, ...

*« Les droits patrimoniaux visent le droit de reproduire l'œuvre ou d'en autoriser la reproduction, ce qui comprend le droit exclusif d'en autoriser l'adaptation, la traduction, la location ou le prêt. L'auteur a également seul le droit de communiquer l'œuvre au public par un procédé quelconque, ainsi que d'en autoriser la distribution au public. »*⁹⁷

Il convient donc de dire que l'utilisation, l'exploitation d'une œuvre d'un auteur ou la prestation d'un artiste exécutant est rendue possible par une autorisation émanant de ces derniers. C'est cette autorisation qui est assimilée à une cession des droits patrimoniaux. On précisera d'ailleurs que la cession de ce droit nécessite un écrit, sans quoi celle-ci sera considérée comme nulle⁹⁸.

⁹³ Art. 3, a), de la Convention de Rome (1961)

⁹⁴ Watelet, S. (2021). La fiscalité du droit d'auteur et des droits voisins (OECCBB) (French Edition). ANTHEMIS. P. 90.

⁹⁵ Art. XI.208 CDE

⁹⁶ Art. XI.165 - Art XI.205 CDE

⁹⁷ Loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins, article 1^{er}, Al. 1^{er}.

⁹⁸ Art XI.167 §1 al.2 CDE

« Les droits patrimoniaux sont mobiliers, cessibles et transmissibles, en tout ou en partie, conformément aux règles du Code civil. Ils peuvent notamment faire l'objet d'une aliénation ou d'une licence simple ou exclusive. A l'égard de l'auteur, tous les contrats se prouvent par écrit. »⁹⁹

La cession des droits patrimoniaux est donc bien autorisée par le code de droit économique. Les droits patrimoniaux sont en fait considérés comme des droits mobiliers. Il existe dès lors une certaine liberté contractuelle lors d'une telle cession, néanmoins nuancée par des dispositions légales introduites pour « protéger l'auteur »¹⁰⁰.

Cependant, la preuve de l'existence du contrat est libre pour ce qui est de l'auteur. De plus, le contrat est dit parfait lors de l'échange de consentement entre les parties. D'ailleurs les cours et tribunaux s'accordent sur le fait que le consentement peut être prouvé postérieurement au consentement par un écrit¹⁰¹.

La convention doit faire état du champ d'application géographique et également de la durée de la cession, qui peut être établie de manière déterminée ou indéterminée.

4. Licences obligatoires et légales

Certaines œuvres émanant d'artistes doivent être cédées ou concédées à grande échelle. En effet, il serait fort laborieux de devoir convenir d'un accord avec chaque utilisateur individuel de l'œuvre de l'artiste. Des sociétés de gestion collective ont donc été créées afin de résoudre cela. Ces dernières ont pour rôle d'organiser la gestion des droits patrimoniaux des auteurs, ainsi que la diffusion des œuvres au public tout en les rémunérant pour la mise à disposition de leur œuvre¹⁰².

⁹⁹ Art. XI. 167 Al. 1^{er} CDE

¹⁰⁰ Watelet, S. (2021). La fiscalité du droit d'auteur et des droits voisins (OECCBB) (French Edition). ANTHEMIS. P. 102

¹⁰¹ H. Vanhees, « Art. XI.167 CDE », in F. Brison et H. Vanhees (dir.), Hommage à Jan Corbet, 4 e éd., op. cit., p. 79 ; A. Berenboom, op. cit., p. 217, n o 125.

¹⁰² Sociétés de gestion collective : la gestion collective des droits d'auteur et droits voisins | SPF Economie. (2021, 12 janvier). [economie.fgov.be/](https://economie.fgov.be/fr/themes/propriete-intellectuelle/droits-de-pi/droits-dauteur-et-droits-dauteur/controle-des-societes-de/societes-de-gestion-collective). Consulté le 27 février 2022, à l'adresse <https://economie.fgov.be/fr/themes/propriete-intellectuelle/droits-de-pi/droits-dauteur-et-droits-dauteur/controle-des-societes-de/societes-de-gestion-collective>

5. La fiscalité du droit d'auteur et sa réforme

Lors de l'année 2008, le régime de taxation des revenus liés aux droits d'auteur a été soumis à une conséquente réforme. En effet, La volonté du parlement était, à travers la loi du 16 juillet 2008 (qui a modifié le Code des impôts sur les revenus 1992), d'éliminer l'incertitude au niveau juridique de la qualification fiscale du revenu de droit d'auteur et des droits voisins. Pour cela, celui-ci décida de mettre en place une fiscalité forfaitaire de ces derniers.

Avant cette réforme, les droits d'auteurs et droits voisins n'étaient nullement traités de la même manière. L'absence de qualification législative par le Code des impôts sur les revenus, dont ces droits faisaient l'objet, ne favorisaient pas une bonne qualification de ces derniers pour ce qui était de la taxation. En effet, ces revenus pouvaient être imposés au titre de revenus professionnels, de revenus divers ou de revenus mobiliers, ce qui n'était bien évidemment pas la même chose. Deux revenus similaires pouvaient finalement ne pas aboutir au même revenu net¹⁰³.

- Revenus professionnels : globalisés + taxation progressive au taux marginal allant jusqu'à 50%
- Revenus divers : taux de 33%
- Revenus mobiliers : taux de 15%

La majorité de ceux-ci étaient toutefois considérés comme des revenus professionnels par l'Administration¹⁰⁴.

Il est clair que si l'activité avait un caractère habituel et continue, les revenus qui en découlaient étaient considérés assez logiquement comme des revenus professionnels. Néanmoins, nous avons pu remarquer via certaines décisions de justice que même si la prestation relevait d'un caractère occasionnel, elle était souvent qualifiée de revenus professionnels s'il existait un lien étroit entre cette activité occasionnelle et l'activité professionnelle du contribuable¹⁰⁵.

¹⁰³ Pour une étude sur le sujet, voy. A. Rayet, « Après le décès de l'auteur, "les droits d'auteur" sont-ils soumis à l'impôt des personnes physiques ? », A&M, 1998, pp. 106 et s.; J. Ghysbrecht, « La nature fiscale du droit d'auteur », in Mélanges John Kirkpatrick, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 305-232. Voy. aussi A. Nayer, X. Parent et J. Van Langendonck, « Étude ayant pour objet une analyse de l'importance de l'activité artistique dans l'économie belge et les possibilités de l'augmenter par une réforme du statut social et fiscal des artistes », rapport adressé à l'État belge, représenté par le ministre de l'Économie et de la Recherche scientifique, avril 2000, 342 pp.

¹⁰⁴ Traversa, Edoardo ; Deckers, Vincent. La réforme de la fiscalité des droits d'auteur. In: Journal des tribunaux, Vol. 2009, no. 6353, p. 333-341

¹⁰⁵ Bruxelles, 19 octobre 1995, F.J.F., 96/32.

Il s'avère donc que la qualification la plus avantageuse pour le contribuable, à savoir la qualification en tant que revenu mobilier, taxé au taux de 15%, n'était que très peu accordée par l'administration.

La réforme, introduite par la loi du 16 juillet 2008, avait pour objectifs principaux de donner plus de cohérence, clarifier et simplifier les règles d'imposition des droits d'auteur et des droits voisins quant à leur qualification et aux forfaits de frais déductibles.

Cette réforme a donc donné naissance à un nouveau genre de revenus mobiliers.

« Les revenus des capitaux et biens mobiliers sont tous les produits d'avoirs mobiliers engagés à quelque titre que ce soit, à savoir :

5° les revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales et obligatoires, visés au livre XI du Code de droit économique ou par des dispositions analogues de droit étranger. »¹⁰⁶

Pour ce qui est de sa taxation, ce revenu mobilier se voit taxer au taux de 15%¹⁰⁷ via l'exercice d'un précompte mobilier qui était auparavant libératoire, ce qui n'est plus le cas¹⁰⁸. Il sera donc nécessaire de le mentionner dans sa déclaration fiscale, ce qui est également le cas pour la partie inférieure à 37.500 €¹⁰⁹.

Néanmoins, ce régime connaît certaines limites, notamment pour ce qui est du montant maximum acceptable sur lequel ce taux avantageux de 15% peut être appliqué. Il en résulte que ce taux ne pourra être appliqué que sur maximum 37.500,00 €/an, indexable¹¹⁰ (62.500,00 € pour l'exercice d'imposition 2022¹¹¹).

Ce régime a fait l'objet de nombreuses discussions qui ont conduit le ministre des Finances à communiquer certaines précisions quant aux revenus pouvant bénéficier de ce régime. Ceci est bien plus compréhensible à travers ce court exemple :

¹⁰⁶ Art. 17 § 1^{er}. 5° CIR 92

¹⁰⁷ Art. 171, alinéa 1, 2 bis CIR 92

¹⁰⁸ Loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, M.B., 30 décembre 2011

¹⁰⁹ A. Rayet, « Le précompte mobilier sur les droits d'auteur n'est plus libératoire », Sem. Fisc., 2012/21, no 46, p. 4

¹¹⁰ Art. 37 CIR 92

¹¹¹ Droits d'auteur : indexation pour les revenus 2021. (2021, 25 février). LawTax. Consulté le 25 janvier 2022, à l'adresse <http://www.lawtax.be/2021/02/25/droits-dauteur-indexation-revenus-2021/>

Les revenus qu'un chanteur va percevoir des suites d'un concert seront considérés comme revenus professionnels et non comme des revenus mobiliers. Néanmoins, il arrive que des enregistrements soient faits lors de certains concerts. Si ces enregistrements font l'objet d'un CD qui est vendu, les droits que le chanteur va percevoir sur la vente du CD seront eux qualifiés de droits d'auteur¹¹².

D'autres exemples clairs ont été aussi recensés :

- Un architecte qui effectue des maquettes et des plans → revenus professionnels ;
- Un avocat qui rédige des contrats pour ses clients → revenus professionnels ;
- Un photographe qui effectue des photos d'événements sur commande d'un journal → revenus professionnels ;
- MAIS s'il donne le droit de les utiliser dans un ouvrage → revenus mobiliers.

Un autre point marquant de ce nouveau régime est la déduction de charges forfaitaires nécessaire pour déterminer le revenu net. En effet, l'application de frais forfaitaires élevés accompagne ce revenu mobilier avec cette réforme.

Ces frais forfaitaires se détaillent donc de cette manière : (indexables)

- 50% pour les revenus jusqu'à 10.000,00 €
(16.680,00 € pour l'exercice d'imposition 2022)
- 25% pour les revenus compris entre 10.000,00 € et 20.000,00 €
(entre 16.680,00 € et 33.360,00 € pour l'exercice d'imposition 2022¹¹³)

La retenue du précompte mobilier portant sur les revenus d'auteur a néanmoins fait naître bon nombre d'interrogations. En effet, lorsque le contribuable perçoit des revenus de droits d'auteurs provenant de plusieurs débiteurs, il est fort probable qu'individuellement, chaque revenu se retrouve en dessous des 37.500,00 € (indexable) mais que lorsque l'on additionne ces revenus, ceux-ci dépassent ensemble le plafond de 37.500,00 €, ce qui amènerait à une requalification¹¹⁴.

¹¹² Avis du 4 décembre 2008 aux débiteurs de droits d'auteur et de droits voisins au cours de l'année 2008, M.B., 9 décembre 2008, p. 65490.

¹¹³ Droits d'auteur : indexation pour les revenus 2021. (2021, 25 février). LawTax. Consulté le 25 janvier 2022, à l'adresse <http://www.lawtax.be/2021/02/25/droits-dauteur-indexation-revenus-2021/>

¹¹⁴ G. Poppe, «La nouvelle fiscalité sur les droits d'auteur est finalement devenue loi, mais beaucoup de questions restent sans réponse», Accountancy & fiscalité, no 28, 28 août 2008, disponible sur www.taxwin.be, p. 2.

De plus, si le contribuable fait face à plusieurs débiteurs, le calcul du montant de la base imposable pourrait être discutable pour ce qui est du montant du forfait de frais. Effectivement, il ne serait pas impossible qu'on lui impute le forfait de frais, sans pour autant dépasser de manière individuelle la tranche de 10.000,00 € (16.680,00 € E.I. 2022). Ce qui voudrait dire que si le contribuable fait face à plusieurs débiteurs pour un montant compris dans la première tranche, ceux-ci imputeront des frais forfaitaires de 50% individuellement, ce qui reviendrait à appliquer 50% à l'ensemble des revenus, même si la tranche des 10.000,00 € est dépassée.

D'un point de vue international, la récente réforme s'applique aussi aux revenus de droits d'auteur et de droits voisins qui sont dits « visés par des dispositions analogues de droit étranger ». Ceci veut tout simplement dire que la volonté du législateur est de ne pas créer de différence de traitement entre les revenus de source belge et de source étrangère. L'application de cette disposition ne pose en aucun cas des problèmes d'application, pour autant que l'œuvre soit également protégée par la législation étrangère¹¹⁵.

Néanmoins, dès l'introduction de cette réforme, certaines voix se sont élevées pour démontrer que cette dernière n'était pas en conformité avec la constitution belge. En effet, la qualification d'un revenu en Belgique ne se fait pas, en pratique, en fonction du dépassement d'un certain montant (seuil de 37.500,00 €). Le fait de qualifier la nature d'un revenu (professionnel, mobilier ou divers) selon qu'il dépasse ou non un certain montant n'est pas coutume dans la constitution belge.

En résumé, Le législateur visait deux objectifs principaux avec cette réforme :

« d'une part, imposer les redevances de droits d'auteur et de droits voisins en éliminant le surcoût financier qu'ils subissent et qui découle de leur caractère irrégulier et aléatoire;

d'autre part, clarifier et simplifier les règles d'imposition de ces revenus au niveau de leur qualification, ensuite au niveau des forfaits de frais déductibles, enfin au niveau du paiement anticipé de l'impôt par voie de précompte mobilier »¹¹⁶.

¹¹⁵ Traversa, Edoardo ; Deckers, Vincent. La réforme de la fiscalité des droits d'auteur. In: Journal des tribunaux, Vol. 2009, no. 6353, p. 333-341

¹¹⁶ Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins, développements, Doc. parl., Sén., 2006-2007, séance du 26 juillet 2007, no 4-119/1, p. 6.

Néanmoins, ce nouveau régime n'a pas résolu l'entière des soucis liés à l'ancien régime. En effet, le régime ne couvre que les (con)cessions de droits d'auteurs et droits voisins et non les prestations des auteurs qui sont toujours taxées au titre de revenus professionnels. Ces revenus sont toujours sujets à une certaine inégalité lorsqu'on prend en compte le fait que ceux-ci sont généralement aléatoires et irréguliers.

IV. Solutions et analyses fiscales

Maintenant que nous avons abordé les bases des principes des régimes applicables aux artistes et sportifs, nous pouvons désormais analyser la manière dont ceux-ci se conforment à ce système et ce qu'ils mettent en application afin de le manier à leur avantage.

En ce qui concerne les sportifs, nous allons nous concentrer davantage sur ceux pratiquant leur art de manière individuelle, car les sportifs pratiquant dans un milieu collectif, encadré par un club, ont moins de liberté. Cela ne veut pas dire qu'ils n'ont aucun moyen d'optimiser leurs revenus, mais tout simplement que la marge de manœuvre est plus faible pour eux.

En effet, en 2012, Guy Forget et Yannick Noah, deux anciennes gloires du tennis français, s'accordaient pour dire que l'optimisation de leurs revenus était un point crucial dû au fait que leur carrière de sportif avait une durée très courte en comparaison à une carrière d'employé en banque par exemple.

*"Une dizaine d'années au cours desquelles les joueurs essayent d'optimiser leurs revenus. On essaye donc de trouver les endroits les plus avantageux, la Floride, Monaco, la Suisse pour optimiser les gains et ne pas connaître la double imposition."*¹¹⁷

Cette volonté d'optimisation a, depuis lors, été encore plus mise en exergue. Cela est notamment dû à la mobilité grandissante que nous avons pu observer au cours de ces dernières années.

*« La mobilité des sportifs professionnels leur offre la possibilité de profiter de législations fiscales attractives. Celles-ci peuvent jouer sur le projet sportif. »*¹¹⁸

Malgré les nombreux moyens de réaliser cette optimisation fiscale, nous retiendrons ici surtout les deux méthodes principales auxquels les sportifs et artistes ont recours, à savoir :

1. Le recours à des sociétés de management qui permettent une fiscalité plus avantageuse ;
2. Le changement de résidence fiscale.

¹¹⁷ Belga News. (2012, 19 juin). Noah-Forget et « l'optimisation des revenus ». RTBF. Consulté le 28 janvier 2022, à l'adresse <https://www.rtb.be/article/noah-forget-et-l-optimisation-des-revenus-7789907>

¹¹⁸ Détryat, O. (2012b, janvier 20). Les sportifs plus attentifs à l'optimisation de leurs revenus. LEFIGARO. Consulté le 28 janvier 2022, à l'adresse <https://www.lefigaro.fr/sport-business/2012/01/19/20006-20120119ARTFIG00780-les-sportifs-plus-attentifs-a-l-optimisation-de-leurs-revenus.php>

Bien que nous ayons déjà abordé le concept de résidence fiscale pour la personne physique précédemment, ça n'a pas été le cas de la société de management. Ce sera donc la première étape de cette partie du mémoire.

1) La société de management

En Belgique, la résidence fiscale de la société est déterminée de la façon suivante :

« Toute société qui a en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration et qui n'est pas exclue du champ d'application de l'impôt des sociétés »¹¹⁹.

De l'autre côté, nous avons la définition de la société étrangère :

« Toute société qui n'a pas en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration. »¹²⁰

Il est donc important de revenir sur les notions de siège social, principal établissement, siège de direction ou d'administration.

a) Siège social

Le siège social est le lieu où la société est établie telle qu'il est mentionné dans les statuts. Le siège social correspond en fait au principal établissement, on verra une différence entre ces deux notions uniquement lorsque le siège social ne correspondra pas au siège réel, c'est-à-dire l'endroit où la société mène réellement ses activités. Dans ce cas-ci, si le siège réel ne correspond pas au siège social, c'est le principal établissement qu'il faudra prendre en compte¹²¹.

b) Principal établissement

Comme expliqué ci-dessus, le principal établissement est l'endroit où la société mène réellement ses activités, ce qui se rapproche le plus de ce qu'on pourrait appeler le « centre des affaires ». C'est donc, à l'inverse du siège statutaire, une question de fait qui est avant tout basée sur le lieu où se tiennent les assemblées générales et les réunions du conseil d'administration.

¹¹⁹ Art. 2, 5°, b) CIR 92

¹²⁰ Art. 2, 5°, c) CIR 92

¹²¹ Mons, 6 mai 2003, F.J.F., n° 2003/281.

Tout cela fait qu'une société, qui aurait pourtant établi son siège social à l'étranger, pourrait être considérée comme ayant sa résidence fiscale en Belgique sur base de faits.

Une liste des critères¹²² a notamment été établie sur base de la jurisprudence observée pour déterminer si une société a sa résidence fiscale en Belgique ou non.

- 1) le lieu où se réunissent les assemblées générales des actionnaires ;
- 2) le lieu où se réunissent les organes de gestion ;
- 3) le lieu où sont maintenus les documents sociaux, la comptabilité, ainsi que les archives ;
- 4) le siège et les organes de la société étrangère sont ceux d'une société fiduciaire ou d'une banque locale ;
- 5) le lieu où la correspondance est établie ou est envoyée.

En résumé, une société a sa résidence fiscale dans le pays d'où elle est dirigée et gérée.

Le recours à la société de management est avantageux, dans le sens où les revenus se voient taxés au taux de l'impôt des sociétés, qui est beaucoup plus avantageux que celui de l'impôt des personnes physiques. De plus, cela permet de moduler sa rémunération comme on le souhaite. Le sportif agit ainsi comme un dirigeant d'entreprise, qui pourrait s'accorder une rémunération mensuelle d'un certain montant, taxée à l'impôt des personnes physiques, et se distribuer le reste des revenus engendrés par des dividendes, par exemple. Il pourrait encore recourir au principe de la réserve de liquidation qui permet, au bout d'une certaine durée, d'obtenir une taxation au taux de 5% via un précompte mobilier.

Tous ces mécanismes sont donc d'une importance capitale pour un sportif souhaitant gérer au mieux sa carrière d'un point de vue financier.

Le principe est donc d'établir une société dont le siège sera localisé dans un pays considéré comme un paradis fiscal en raison de l'inexistence de taxation, ou tout au moins une taxation plus avantageuse. Une fois que cette société est établie, l'objectif du contribuable va être de reprendre ses revenus dans cette société, de manière à éluder l'impôt au maximum sur ses revenus.

¹²² Pieron, A. (2013b). Résidence fiscale et fiscalité belge des non-résidents. LARCIER.

Ce système est intéressant car, comme nous l'avons vu précédemment, une société résidant dans un pays ne peut être taxée dans le pays de la source, à moins d'y détenir un établissement stable, ce qui permettrait la taxation dans l'État de la source.

La société encaisse donc les revenus astronomiques du sportif ou de l'artiste et en échange, verse une rémunération (souvent faible) au prestataire. De cette manière, les revenus qu'encaisse la société sont taxés dans l'État de résidence (le paradis fiscal) à un taux très faible, alors que la « faible » rémunération, qui n'est là que pour justifier que la société perçoive des revenus, est taxée dans l'État de source.

Pour rappel :

« L'établissement stable désigne tout établissement, autre que le siège de l'activité économique visées à l'article 10 du présent règlement, qui se caractérise par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement. »¹²³

Mais il est à noter que certains États, conscients de l'artificialité de certaines de ces sociétés, sont passés à l'action en permettant tout de même à l'État de source de taxer les revenus s'il s'avère évident que la société a été constituée dans le seul but d'éluder l'impôt.

En France, ce système était appelé « rent a star system »¹²⁴. Il n'est donc aujourd'hui plus d'actualité suite à la réaction des différents États afin de le contrer.

2) Le changement de résidence fiscale

Tous les sports dits individuels sont concernés par cette stratégie de changement de résidence fiscale. En effet, étant passionné de Formule 1, il m'a paru évident de me pencher sur la résidence fiscale des pilotes. Je ne fus donc pas surpris d'apprendre qu'environ 70%¹²⁵ des pilotes actuelles ont établi leur résidence fiscale à Monaco.

¹²³ Règlement d'exécution (UE) n°282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JO, 2011, L 77, p. 1).

¹²⁴ La fiscalité du schéma de « rent a star system » Joptimiz.com. (s. d.). joptimiz.com. Consulté le 2 avril 2022, à l'adresse <https://www.joptimiz.com/fiscalite%20rent%20a%20star%20system%20sportif%20artiste.htm>

¹²⁵ MacLean, C. (2021, 1 décembre). Pourquoi 70% des pilotes de F1 vivent-ils à Monaco ? Parler De Sport | La Perspective Des Fans. Consulté le 2 avril 2022, à l'adresse <https://parlersport.com/pourquoi-70-des-pilotes-de-f1-vivent-ils-a-monaco/>

L'exemple le plus récent est le jeune pilote britannique, Lando Norris qui, malgré des déclarations allant à l'encontre d'un emménagement dans la cité monégasque, a finalement décidé de s'y installer¹²⁶.

Monaco constitue en effet, un paradis fiscal sans précédent.

« Les conducteurs ne doivent payer aucun impôt sur le revenu, impôt sur la fortune ou impôt sur les plus-values. »

On comprend donc leur motivation quant au fait d'aller habiter dans la principauté, Monaco étant aussi un lieu de prédilection pour les stars.

Cependant, il est à noter que ce changement de résidence fiscale ne comprend en rien un caractère illégal, il s'agit dès lors d'une technique d'évasion fiscale, qui est utilisée uniquement en raison de l'existence de paradis fiscaux.

L'évasion fiscale n'est alors qu'un moyen légal pour le contribuable de réduire l'impôt dont il est normalement redevable. Elle se situe donc à la frontière entre l'optimisation fiscale et la fraude fiscale.

La question qui peut se poser à ce stade est la suivante : « est-ce que ce système est juste ? ». La réponse à cette question est clairement « non ». Tout simplement car seuls les sportifs les plus connus, ceux qui amassent des sommes astronomiques dues à leur niveau sportif et leur notoriété, peuvent se permettre de s'installer dans un paradis fiscal. Ce qui fait qu'un sportif, encore à la recherche d'une amélioration afin de devenir un sportif reconnu, ne peut bénéficier d'un système qui n'avantage que les « riches » sportifs.

Il y a un manque de cohérence dans ce système qui provoque certaines frustrations chez le citoyen ordinaire, lorsqu'il lit dans la presse que tel ou tel sportif ne paie pas ou peu d'impôts en proportion de ses revenus, par rapport à un sportif ayant sa résidence fiscale dans son pays.

¹²⁶ Toquereau, J. (2022b, janvier 22). Formule 1 : Le pilote Lando Norris devient résident monégasque. Monaco Tribune. Consulté le 2 avril 2022, à l'adresse [https://www.monaco-tribune.com/2021/12/formule-1-le-pilote-lando-norris-devient-resident-monegasque/#:%7E:text=Lando%20Norris%20rejoint%20la%20longue,r%C3%A9gion%20du%20Surrey%20\(Angleterre\).](https://www.monaco-tribune.com/2021/12/formule-1-le-pilote-lando-norris-devient-resident-monegasque/#:%7E:text=Lando%20Norris%20rejoint%20la%20longue,r%C3%A9gion%20du%20Surrey%20(Angleterre).)

Mais encore une fois, les sportifs ne sont pas à blâmer. L'optimisation fiscale existe et il serait dommageable pour des personnes dont la carrière ne dure qu'une quinzaine d'années de s'en priver.

Néanmoins, nous sommes face à une situation d'injustice, où l'équité et la contributivité de l'impôt sont remises en question.

Illustration : Nous partons ici d'un cas pratique construit sur base d'hypothèses afin de simplifier le développement et la compréhension de notre propos.

Monsieur X est un sportif de renommée internationale, il est de nationalité belge. Celui-ci est, via son activité sportive, amené à vivre 9 mois dans des États différents de son État de résidence fiscale. Ils exercent effectivement son activité sportive dans 3 États différents, l'Espagne, la France et l'Italie. Ils passent exactement 3 mois, (entre 89 et 92 jours) par an dans chacun de ses pays. Les 3 mois de l'année restants, ils les passent dans sa résidence fiscale à Monaco, où la fiscalité est nulle.

Monsieur X dispose d'une grande notoriété dans son domaine de prédilection, ce qui lui octroie le privilège de signer de nombreux contrats publicitaires très lucratifs et dont les revenus dépassent même ses revenus professionnels liés à son activité sportive.

Les revenus professionnels de Monsieur X, qu'ils tirent d'un contrat de travail, sont de 5.000.000 € net.

En dehors de son activité professionnelle, Monsieur signe donc des contrats publicitaires avec différentes marques qui se détaillent de la manière suivante :

- Son premier contrat publicitaire est un contrat avec un équipementier fort populaire dans son domaine, qui lui rapporte 3.000.000 € imposable/an.
- Son deuxième contrat publicitaire consiste à mettre en avant une boisson énergisante qu'il affiche durant son activité sportive mais aussi lors des conférences de presses qui suivent la compétition. Ce contrat lui rapporte 2.000.000 € imposable/an.
- Son troisième contrat publicitaire est un contrat mettant en avant des montres de luxe qu'il n'est pas censé porter durant le cadre de son activité sportive. Ce sont de simples spots publicitaires qui sont ensuite diffusés dans le monde entier. Ce contrat lui rapporte 7.000.000 € imposable/an.

- Son quatrième et dernier contrat est similaire à son troisième contrat en tous points, sauf pour ce qui est du produit mis en avant. Il s'agit ici d'une marque de parfum. Ce contrat lui rapporte 8.000.000 € imposable/an.

En résumé, Monsieur X amasse durant l'année, des revenus provenant de différentes sources :

- Des revenus provenant de son activité sportive, qui constitue son métier : 5.000.000 €
- Des revenus provenant de la publicité liée étroitement à l'activité sportive : 5.000.000 €
- Des revenus provenant de la publicité non-étroitement liée à l'activité sportive : 15.000.000 €

Nous remarquons que les revenus professionnels de Monsieur X ne représentent qu'une fraction de 1/5 du total de ses revenus imposables.

Si l'on se réfère à la théorie vue jusqu'ici,

- 10.000.000 € seront couverts par l'article 17 du modèle de convention de l'OCDE
- 15.000.000 € seront couverts par l'article 15 du modèle de convention de l'OCDE, étant donné leur caractère non-étroitement lié à l'activité sportive.

Comme constaté précédemment dans l'énoncé de cette illustration, notre sportif ne dépasse pas les 183 jours de durée de séjours acceptables avant que l'imposition se fasse dans cet autre État.

Rajoutons, pour être le plus exhaustif possible, que les rémunérations sont payées par un employeur qui n'est pas un résident d'un de ces autres États dans lesquels notre sportif exerce son activité et que la charge des rémunérations n'est nullement supportée par un établissement stable que l'employeur a dans l'un de ces autres États.

Au regard de ses observations, nous pouvons approuver que ces revenus de sponsoring non liés à l'activité sportive seront imposés dans son État de résidence fiscale.

Nous remarquons que les revenus taxés dans l'Etat de résidence fiscale de Monsieur X ne représentent qu'une fraction de 2/5 du total de ses revenus imposables.

Ce qui veut donc potentiellement dire que les 15.000.000 € seront taxés dans l'État de résidence fiscale de Monsieur X, à savoir Monaco, alors que les 10.000.000 € le seront dans l'État de la source, à savoir les trois autres pays dans lesquels il exerce son activité sportive.

Dans le cas présent, en posant l'hypothèse que le taux d'imposition moyen d'imposition des différents pays dans lequel notre sportif pratique son activité est de 45% et que celui de Monaco est de 0%, l'impôt total de Monsieur X se détaillerait de la manière suivante :

- 15.000.000,00 x 0,00% = 0,00
- 10.000.000,00 x 45,00% = 4.500.000,00

Si l'on reprend l'ensemble des revenus de Monsieur X, son taux d'imposition effectif est donc de :

- 4.500.000,00 / 25.000.000,00 = 18%

18% n'est pas un taux d'imposition effectif très élevé pour une personne à la tête d'un tel revenu.

Reprenons maintenant le même exemple mais avec d'autres hypothèses.

Monsieur X est un sportif de renommée nationale, il est de nationalité belge. Celui-ci est, via son activité sportive, amené à vivre 9 mois dans des États différents de son État de résidence fiscale. Ils exercent effectivement son activité sportive dans 3 États différents, l'Espagne, la France et l'Italie. Ils passent exactement 3 mois, (entre 89 et 92 jours) par an dans chacun de ses pays. Les 3 mois de l'année restants, ils les passent dans son État de résidence qui est la Belgique, car il n'a, ni les moyens, ni l'envie de s'installer dans un État jugé comme paradis fiscal.

Monsieur X dispose d'une notoriété certaine dans son domaine de prédilection, ce qui lui permet de signer quelques contrats publicitaires assez lucratifs et dont les revenus dépassent même ses revenus professionnels liés à son activité sportive.

Les revenus professionnels de Monsieur X, qu'ils tirent d'un contrat de travail, sont de 400.000 € net.

En dehors de son activité professionnelle, Monsieur signe donc des contrats publicitaires avec différentes marques qui se détaillent de la manière suivante :

- Son premier contrat publicitaire est un contrat avec un équipementier peu connu dans son domaine. Il a donc signé un contrat qui lui rapporte 300.000 € imposable/an.
- Son deuxième contrat publicitaire consiste à mettre en avant une boisson énergisante qu'il affiche durant son activité sportive mais aussi lors des interviews postées sur les réseaux sociaux. Ce contrat lui rapporte 100.000 € imposable/an.
- Son troisième contrat publicitaire est un contrat mettant en avant des montres d'une marque émergente. Il n'est pas censé porter durant le cadre de son activité sportive. Ce sont de simples spots publicitaires qui sont ensuite diffusés dans les magasins concernés et grandes surfaces. Ce contrat lui rapporte 650.000 € imposable/an.
- Son quatrième et dernier contrat est similaire à son troisième contrat en tout point, sauf pour ce qui est du produit mis en avant. Il s'agit ici d'une marque de parfum. Ce contrat lui rapporte 550.000 € imposable/an.

En résumé, Monsieur X amasse durant l'année, des revenus provenant de différentes sources :

- Des revenus provenant de son activité sportive, qui constitue son métier : 400.000 €
- Des revenus provenant de la publicité liée étroitement à l'activité sportive : 400.000 €
- Des revenus provenant de la publicité non-étroitement liée à l'activité sportive : 1.200.000 €

Nous remarquons que les revenus professionnels de Monsieur X ne représentent qu'une fraction de 1/5 du total de ses revenus imposables.

Si l'on se réfère à la théorie vue jusqu'ici,

- 800.000 € seront couverts par l'article 17 du modèle de convention de l'OCDE
- 1.200.000 € seront couverts par l'article 15 du modèle de convention de l'OCDE étant donné leur caractère non-étroitement lié à l'activité sportive.

Comme constaté précédemment dans l'énoncé de cette illustration, notre sportif ne dépasse pas les 183 jours de durée de séjours acceptables avant que l'imposition se fasse dans cet autre État.

Rajoutons, pour être le plus exhaustif possible, que les rémunérations sont payées par un employeur qui n'est pas un résident d'un de ces autres États dans lesquels notre sportif exerce son activité et que la charge des rémunérations n'est nullement supportée par un établissement stable que l'employeur a dans l'un de ces autres États.

Au regard de ses observations, nous pouvons approuver que ces revenus de sponsoring non liés à l'activité sportive seront imposés dans son État de résidence fiscale.

Nous remarquons que les revenus taxés dans l'État de résidence fiscale de Monsieur X ne représentent qu'une fraction de 2/5 du total de ses revenus imposables.

Ce qui veut donc potentiellement dire que les 1.200.000 € seront taxés dans l'État de résidence fiscale de Monsieur X, à savoir la Belgique, alors que les 800.000 € le seront dans l'État de la source, à savoir les trois autres pays dans lesquels il exerce son activité sportive.

Dans le cas présent, en posant l'hypothèse que le taux d'imposition moyen d'imposition des différents pays dans lequel notre sportif pratique son activité est de 45% et que celui de la Belgique est de 40%, l'impôt total de Monsieur X se détaillerait de la manière suivante :

- $1.200.000,00 \times 40,00\% = 480.000,00$
- $800.000,00 \times 45,00\% = 360.000,00$

Si l'on reprend l'ensemble des revenus de Monsieur X, son taux d'imposition effectif est donc de :

- $840.000,00 / 2.000.000,00 = 42\%$

42% est un taux d'imposition effectif très élevée en comparaison au 18% d'impôt de notre sportif engrangeant 25.000.000 € à l'année.

On remarque donc assez aisément via cet exemple, qu'il existe, au sein du statut de sportif et d'artiste, une certaine injustice qui vise à avantager les plus riches d'entre eux. Dans un monde où la progressivité de l'impôt vise justement à ce que ceux qui amassent le plus d'argent soient soumis à un taux d'imposition plus élevé, il est fort dommage d'en arriver à la conclusion que nous venons d'énoncer vis-à-vis de cette illustration.

C'est donc tout un système qui pourrait être remis en question au regard de son impact sociétal. Comment pouvons-nous imaginer qu'une personne gagnant plus de dix fois notre salaire contribue moins à la recette fiscale de l'État qui finance des choses élémentaires telles que l'enseignement, la sécurité, la justice, la solidarité, les transports, mais aussi et surtout... la culture et le sport ? Nous sommes donc dans un système où les sportifs et artistes contribuent, dans la plupart des cas, moins que le contribuable moyen au développement de leur propre domaine de prédilection dans leur propre pays.

3) Analyse de cas de jurisprudence en relation avec l'article

17 OCDE

Précédemment dans ce mémoire, nous avons analysé l'arrêt de la cour d'appel de Gand du 25/02/2014 quant à la répartition des revenus d'un sportif ayant pratiqué son métier dans divers pays. Il était aussi question de savoir si l'article 17 devait être appliqué ou non aux jours d'entraînements de ce sportif. Les conclusions de la cour d'appel de Gand, bien que légitimes, s'éloignaient de la ligne directrice instaurée par le modèle de convention de l'OCDE. C'est pourquoi il nous a semblé important de revenir sur quelques autres cas de jurisprudence afin d'analyser la flexibilité des cours d'appel face à certaines situations.

Le premier cas abordé dans cette partie traitera des revenus provenant de l'exploitation des droits à l'image d'un sportif et dont l'arrêt provient de la Cour d'appel de Gand du 15 mai 2018¹²⁷.

Dans le cas présent, il s'agit d'un sportif Croate ayant signé avec un club de football belge. Celui-ci fut engagé de septembre 2006 à juin 2010. En plus de ce contrat, il signa un second contrat avec une société de consultance souhaitant acquérir ses droits à l'image pour une durée de trois ans.

Il est important, voire capital, de préciser qu'au moment des faits, le joueur avait sa résidence fiscale en Croatie.

¹²⁷ JDF 2019, nr. 5, 129-156

Le joueur croate, n'ayant pas déclaré la somme touchée pour ce second contrat en Belgique, l'administration fiscale l'a qualifiée de profits résultant d'une activité exercée en Belgique et s'est même permise d'appliquer un accroissement d'impôts de 10% pour le non-dépôt de déclaration fiscale à cet égard.

Celui-ci marque immédiatement son désaccord avec cette position, jugeant que cette somme ne devrait pas être imposable en Belgique, grâce à l'article 12 de la convention préventive belgo-croate qui stipule que :

« 1. Les redevances provenant d'un État Contractant et payées à un résident de l'autre État Contractant ne sont imposables que dans cet autre État. »

Néanmoins, cet article précise aussi ceci :

« 3. Les dispositions du paragraphe 1er ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un État Contractant, exerce dans l'autre État Contractant d'où proviennent les redevances, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que le droit ou le bien générateur des redevances s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant les cas, sont applicables. (...) ».

Au regard de ce que l'article précise, la Belgique estime donc pouvoir imposer ce revenu en application de l'article 14 de la convention préventive belgo-croate.

Cet article 14 dispose que :

« 1. Les revenus qu'un résident d'un État Contractant (Croatie) tire d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant ne sont imposables que dans cet État (Croatie), à moins que ce résident ne dispose de façon habituelle dans l'autre État Contractant (Belgique) d'une base fixe pour l'exercice de ses activités. S'il dispose d'une telle base fixe, les revenus sont imposables dans l'autre État (Belgique) mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cette base fixe. »

Disposant de ces différents éléments, la Cour d'appel de Gand a rendu une décision que voici.

Selon elle, le revenu est bien imposable en Belgique. Elle justifie sa position en mettant en avant les principes de l'article 14 de la convention préventive belgo-croate. En effet, elle met en avant le fait que le revenu en question était directement lié à ses activités professionnelles de joueur de football professionnel (et donc à son contrat de travail). Cette seconde activité constituerait donc une sous-partie indépendante de ses activités, qui est imposable en Belgique si celle-ci est attribuable à une « base fixe » en Belgique.

La Cour a jugé que le sportif disposait effectivement bien d'une base fixe, en se rattachant aux infrastructures mises à disposition par le club de football belge.

De plus, la Cour d'appel a jugé que le revenu provenant du second contrat n'était pas assimilé à un salaire et devait donc être imposé comme un revenu provenant d'activités personnelles indépendantes.

Cette décision de la Cour d'appel peut s'avérer logique à première vue, mais certaines incohérences viennent la remettre en question. En effet, la Cour d'appel juge dans un premier temps que le second contrat est étroitement lié, voire dépendant, à la première activité du contribuable, à savoir le football, pour ensuite déclarer que les revenus en résultant doivent être vus comme une sous-partie indépendante de ses activités professionnelles en Belgique. C'est une position que l'on peut donc juger de contradictoire. Comment peut-on être étroitement lié à une activité et indépendant de cette activité dans le même temps ?

Le cas analysé ci-dessus met encore une fois en lumière les difficultés d'interprétations de la législation en place. De plus, pour ce genre de profil, nous pourrions être en mesure de remettre en question l'utilisation des différents articles des conventions qui ont été utilisés dans ce cas précis. En effet, l'utilisation de l'article 15 pour les sportifs et artistes qui sont couverts par un contrat de travail serait plus cohérente dans le cas présent et simplifierait les choses.

Pour rappel, l'article 15 de l'OCDE indique :

« Les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État. »

L'article fixe certaines conditions comme la limite des 183 jours que nous avons déjà abordé précédemment dans ce mémoire.

Ensuite, il est surprenant de voir qu'à aucun moment, l'administration belge et la Cour d'appel n'ont fait appel à l'article 17 de l'OCDE qui est pourtant dédié aux artistes et sportifs. Effectivement, si un lien étroit peut être établi entre le second et le premier contrat, les revenus du second pourraient être sous le couvert de cet article 17.

Nous pouvons ici faire un parallèle avec les revenus provenant du sponsoring qui peuvent, comme nous l'avons abordé plus tôt dans ce travail, être repris par l'article 17 dès lors qu'ils soient liés à l'activité sportive du contribuable. Une application similaire dans le cas que nous venons d'analyser ne serait pas choquante et ferait même preuve d'une certaine cohérence.

Conclusion

Au travers des différents cas de jurisprudences abordés dans ce travail, on peut se rendre compte que l'article 17 du modèle de convention de l'OCDE pose certains soucis d'interprétations. Bien qu'il fût nécessaire de clarifier la situation des artistes et des sportifs en raison de leur mobilité croissante, ainsi que de leur prévoir un cadre légal à part entière, il apparaît que les difficultés d'interprétations de celui-ci mènent à des décisions controversées où la logique et la cohérence tendent à être remises en question.

Pourtant, cet article peut, lors de sa première lecture, nous paraître assez simple d'interprétation. Le problème réside dans le fait que ces contribuables peuvent engranger des revenus provenant de diverses activités et que le traitement de ses revenus est différent selon la nature du revenu. Prenons l'exemple des revenus de sponsoring, abordés plus tôt dans ce travail. Le fait de devoir déterminer si le revenu de sponsoring est étroitement lié ou non à l'activité principale du sportif constitue déjà une difficulté autour de laquelle diverses opinions vont émerger, dues à la subjectivité de la question. C'est donc principalement le champ d'application de cet article qui pose un problème et mène à des décisions controversées.

Se pose donc la question de l'équité autour de cet article. En effet, les différentes interprétations faites peuvent, comme la jurisprudence a pu nous le démontrer, mener à des conclusions et décisions différentes pour un même cas. Deux contribuables se trouvant dans la même situation pourraient donc subir un traitement différent, laissant l'un des deux lésé par une décision qui avantagerait l'autre.

4) Quelques pistes de solutions

Dès lors, certaines solutions¹²⁸ sont proposées afin de réduire (et non éliminer) ces soucis de traitements subjectifs. L'une d'elles touchent directement au champ d'application de l'article 17. En effet, cette solution propose que certains types de sportifs ne soient plus couverts par ce dernier. Il s'agirait dans ce cas :

- Des équipes sportives, qui seraient tout simplement exclues du champ d'application de cet article. Cette proposition nous vient du professeur de droit fiscal suisse, Xavier Oberson, auquel nous avons déjà fait référence précédemment.
- Des sportifs engagés dans le cadre d'un contrat de travail, qui seraient désormais couverts par l'article 15 du modèle de convention de l'OCDE.

Une autre solution irait à contre sens de celles énoncées ci-dessus. Effectivement, celle-ci propose une extension des contribuables étant couverts par le champ d'application de l'article 17 de l'OCDE. Celui-ci s'élargirait donc au « *personnel technique ou administratif accompagnant les « sportifs » (ou « artistes du spectacle ») dans leurs « performances » publiques.* ». Cette dernière n'aurait donc aucun impact menant à réduire les soucis de subjectivité dans les jugements, bien au contraire, elle en poserait encore plus.

Il est étonnant de voir que les propositions énoncées ne traitent que du sort des contribuables, et non des revenus couverts par l'article 17 de l'OCDE. Celles-ci ne régleraient donc en rien le souci du champ d'application des revenus et des soucis liés à la résidence fiscale.

D'autres solutions, plus radicales, ont été transmises par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE¹²⁹. En effet, certains ont suggéré, par exemple, que l'article 17 soit tout simplement supprimé. Cette solution n'est pas en accord avec ce que nous voulons défendre dans ce travail, car une suppression pure et simple de l'article ferait que certains États pourraient décider que leurs sportifs et artistes ne soient imposés que dans l'État de résidence, et aucunement dans l'État de source.

¹²⁸ Zeyen, G. Z. (2019). Le régime fiscal des sportifs un état des lieux à la lumière de la jurisprudence récente. (J.D.F. éd., p. 130-155). Journal de droit fiscal.

¹²⁹ Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention de l'OCDE. (2010, 23 avril).

<https://www.oecd.org/fr/>. Consulté le 5 mai 2022, à l'adresse

<https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/questions-relatives-a-article-17-du-modele-de-convention-fiscale.pdf>

Cette proposition va à l'encontre de notre propos, dans le sens où un sportif basé à Monaco, par exemple, ne se verrait prélever aucun impôt sur l'ensemble de ses revenus, ce qui rompt avec tout principe d'équité et d'égalité avec les autres contribuables.

Une autre solution a été évoquée, proposant une exemption de l'article 17. En effet, celui-ci ne serait pas d'application pour les contribuables bénéficiant de « bas » revenus. Cela ne ferait que limiter l'application de l'article 17, mais n'aurait donc aucun effet sur l'article 7 et 15, ce qui fait que même si cette règle incluant un seuil serait appliquée, il faudrait tout de même analyser la règle énoncée dans l'article 15 qui établit que l'imposition dans l'État de la source est toujours d'application lorsque :

- la personne concernée dispose d'un établissement stable dans l'État de source ;
- la personne concernée est présente dans cet État durant plus de 183 jours ;
- la personne concernée est employée par un employeur qui est résident de cet État ou qui a un établissement stable dans cet État.

La suggestion de modification de l'article 17 ne toucherait donc que les États ayant décidé d'appliquer celle-ci. Elle suggère ceci :

« Nonobstant les dispositions de l'article 7, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre État, sauf si le montant brut de ces revenus tirés par ce résident de ces activités exercées au cours d'une année d'imposition de l'autre État contractant ne dépasse pas un montant équivalent à [15 000 droits de tirage spéciaux du FMI] libellé dans la monnaie de cet autre État au début de cette année d'imposition, ou tout autre montant convenu par les autorités compétentes avant cette année d'imposition et au titre de cette année d'imposition.

La disposition proposée n'empêcherait pas les États contractants de prélever l'impôt au moment où le revenu correspondant est perçu et de le rembourser après la fin de l'année lorsqu'il s'avère que le montant minimum n'a pas été dépassé.

[...] la disposition limite uniquement le droit d'imposition supplémentaire reconnu par l'article 17 et est sans effet sur les droits d'imposition dont dispose l'État de la source en vertu des articles 7 et 15. Par conséquent, elle n'empêcherait pas l'imposition dans la mesure où l'artiste a un établissement stable dans l'État de la source ou est présent dans

cet État pendant plus de 183 jours (ou est employé par un employeur qui est un résident de cet État ou qui a un établissement stable dans cet État). »¹³⁰

C'est une solution plus plausible qui inclut un seuil, solution que nous avons envisagée avant la lecture de cette suggestion. Néanmoins, il nous apparaît qu'une proposition encore plus judicieuse pourrait être envisagée.

En effet, dans la plupart des régimes fiscaux belges, il est souvent question de seuil. Nous pouvons notamment citer¹³¹ :

- Le seuil des 25.000,00 € maximum pour bénéficier du régime de la franchise TVA
- Les entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas 2.500.000,00 € hors TVA peuvent introduire une déclaration trimestrielle
- La TVA sur les cadeaux d'affaires qui n'est déductible que pour autant que le prix d'achat ou le coût soit inférieur à 50,00 € hors TVA
- La déclaration spéciale à la TVA¹³², qui doit être introduite par des assujettis qui n'introduisent aucune déclaration TVA périodique classique (les petites entreprises exemptées, les assujettis soumis au régime agricole spécial, les assujettis exemptés par l'article 44 du Code de la TVA, les personnes morales non assujetties)

Celle-ci doit être déposée dès le dépassement du seuil des 11.200,00 €, seuil au-delà duquel il faut communiquer son numéro de TVA belge lors de vos achats auprès d'un fournisseur établi dans un autre Etat membre de l'UE.

¹³⁰ Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention de l'OCDE. (2010, 23 avril). <https://www.oecd.org/fr/>. Consulté le 5 mai 2022, à l'adresse <https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/questions-relatives-a-article-17-du-modele-de-convention-fiscale.pdf>

¹³¹ Régimes TVA. (2021, 22 novembre). SPF Finances. Consulté le 15 avril 2022, à l'adresse <https://finances.belgium.be/fr/entreprises/tva/assujettissement-tva/regimes-tva#q1>

¹³² Déclaration spéciale. (2019, 21 mars). SPF Finances. Consulté le 16 avril 2022, à l'adresse https://finances.belgium.be/fr/entreprises/tva/declaration/declaration_speciale#q3

a) Proposition d'un « nouveau » régime

Ce dernier exemple nous apparaît encore plus parlant et inspirant, en raison de son caractère de « dépassement des frontières » avec lequel nous pouvons faire un parallèle avec la mobilité des sportifs et artistes actuels.

Une solution envisageable serait donc de permettre à ceux-ci de n'être imposé dans l'État de la source qu'à partir du moment où ils perçoivent une rémunération dépassant un certain seuil annuellement.

Précisons que ce seuil serait appliqué à l'ensemble des revenus du contribuable, qu'ils s'agissent de rémunérations liées à son activité principale ou non. Cela voudrait donc dire que les revenus de sponsoring, de droit à l'image ou tout autre type de revenus se verraient inclus pour le calcul de ce seuil.

Au-dessus de ce montant, l'État de la source aurait plein pouvoir pour taxer la partie des revenus dépassant le seuil fixé. En-dessous de ce seuil, l'État de la source n'aurait aucun droit d'imposition sur les revenus concernés qui ne dépasseraient pas le seuil fixé.

Nouveau régime			
Répartition du pouvoir d'imposition		Seuil de 100.000,00 €	
		En-deçà du seuil	Au-delà du seuil
		Etat de la source	Etat de la résidence
	/	Sur la partie des revenus dépassant le seuil	
	Sur l'ensemble des revenus	Sur la partie des revenus ne dépassant pas le seuil	

Cette solution est, selon moi, celle qui présente le plus d'avantages. En effet, les principaux problèmes liés à la mobilité croissante des sportifs et artistes, qui sont :

- le fait de savoir combien de temps les contribuables ont passé dans l'État de la source,
- si les revenus qu'ils y ont perçus sont liés à leur principale activité et,
- de quels types de revenus est-il question

disparaîtraient sous ce nouveau régime.

Néanmoins, il est évident que ce régime ferait, comme tout régime, l'objet d'abus pour lesquels des dispositions devraient être mises en place. Nous pensons notamment à la fragmentation et la transparence des revenus. Il n'est pas toujours évident de savoir qui a gagné quoi et dans quel pays. Une certaine transparence entre les différents États devrait donc être instaurée afin de faciliter la mise en place de ce nouveau régime.

Cette solution rentrerait donc dans un esprit beaucoup plus simpliste et réduirait grandement les cas de jurisprudence où la subjectivité prend le pas sur l'objectivité, évitant ainsi tout risque de discrimination d'un contribuable à un autre.

Cela réduirait également drastiquement le nombre de personnes concernées par la double imposition. En effet, les seuls contribuables concernés par cette dernière seraient ceux qui engendreraient des sommes si astronomiques que le seuil fixé serait dépassé.

Illustration :

Pour illustrer ce « nouveau » régime, nous partirons de certaines hypothèses.

Notre cas s'applique à un contribuable qui aurait pu être un sportif ou un artiste, pratiquant son sport ou son art, c'est-à-dire son métier, de manière indépendante. Notre cas s'appliquera donc à des sportifs tels que des tennis(wo)men, des pilotes de formule 1 ou des artistes tels que des chanteurs ou des peintres.

Notre contribuable, pour cet exemple, sera pour le coup un pilote de formule 1. Et qui d'autre que Charles Leclerc, pilote de la Scuderia Ferrari, pour illustrer cet exemple. En effet, ce dernier réside à Monaco depuis sa tendre enfance, étant né monégasque.

Remarque : le pilote britannique Lando Norris aurait pu être à la base de cet exemple, ayant établi sa résidence fiscale récemment à Monaco.

Le salaire de Charles Leclerc est actuellement de 10.300.000,00 €/an. Sur ce salaire, le pilote monégasque ne bénéficie pas vraiment du fait d'avoir sa résidence fiscale à Monaco. En effet, les pilotes de formule 1 voyagent dans le monde entier durant une grosse partie de l'année. Il n'y a qu'à voir la date de début et de fin de la saison, s'étalant, pour l'exercice 2022, du 20 mars au 20 novembre. Et durant ces 8 mois de course, ces sportifs voyagent dans 21 pays différents tels que : Bahreïn, Arabie-saoudite, Australie, Italie, États-Unis, Espagne, Monaco, Azerbaïdjan, Canada, Grande-Bretagne, Autriche, France, Hongrie, Belgique, Pays-Bas, Russie, Singapour, Japon, Mexique, Brésil, Abu Dhabi.

En temps normal, il aurait fallu vérifier s'il y existe une convention préventive de la double imposition avec chacun de ces pays. Si tel était le cas, les revenus auraient été imposés dans ces différents pays en proportion du nombre de jours et des revenus engrangés par le pilote durant son court séjour à l'étranger. Si tel n'était pas le cas, les revenus auraient été imposés dans les deux pays respectifs, l'État de source et l'État de résidence.

Cependant, il n'y a pas que les revenus émanant du sport qui alimentent les comptes en banque de nos héros du dimanche après-midi (jour de course habituel durant la saison). En effet, Charles Leclerc a d'autres sources de revenus tel que son contrat avec la célèbre marque de parfum Giorgio Armani¹³³. Ce contrat avec la marque Italienne va l'amener à jouer le rôle d'égérie et donc voyager dans le monde pour promouvoir la marque.

Où qu'il soit lors de cette mise en avant de son nouveau partenaire financier, les revenus engrangés par la star monégasque ne seront taxés que dans son État de résidence, à savoir Monaco, bien connu pour sa qualité de paradis fiscal. Autant dire que ces revenus ne seront pas taxés.

Sous le nouveau régime, les choses seraient tout à fait différentes pour le pilote.

Rappelons que le contrat du pilote monégasque avec la Scuderia Ferrari lui rapporte 10.300.000,00 € et partons maintenant de l'hypothèse que celui-ci gagne 1.000.000,00 € annuellement via son nouveau contrat avec Giorgio Armani.

Tout cela lui donnerait un total de 11.300.000,00 € de gain annuel.

¹³³ Rédaction. (2020, 26 mai). Charles Leclerc nouvel ambassadeur de Giorgio Armani. L'Équipe. Consulté le 19 avril 2022, à l'adresse <https://www.lequipe.fr/Sport-et-style/Mode/Actualites/Charles-leclerc-nouvel-ambassadeur-de-giorgio-armani/1137811>

Selon le nouveau régime, la première tranche de 100.000,00 € serait en effet imposée dans l'État de résidence de Charles, à savoir Monaco, alors que les 11.200.000,00 € restants seraient imposés dans les différents États où celui-ci les aurait réellement recueillis.

Via cet exemple, nous pouvons vite nous rendre compte qu'au-delà de tous les bienfaits fiscaux qu'un tel régime soit instauré provoqueraient, la question de l'évasion fiscale serait, elle aussi, réglée de manière définitive.

Pourquoi quitter son pays ? Pourquoi installer sa résidence fiscale dans un pays à la taxation plus avantageuse à contrecœur (comme a pu le faire Lando Norris¹³⁴), alors que vous ne bénéficieriez de cet avantage fiscal que sur la première tranche de 100.000,00 € ? Cette somme peut paraître colossale pour la plupart des humains, mais pour des personnes qui perçoivent plus de 10.000.000,00 €/an, tous revenus confondus, cela ne vaut certainement pas la peine de s'expatrier.

Au-delà du caractère fiscal, ce régime permettait donc de « redorer » l'image du sportif qui quitte sa nation pour ne plus payer d'impôt et ne contribue donc pas au développement et aux recettes fiscales de son propre pays.

Finalement, et c'est sur ce sujet, déjà abordé, que celui-ci prend encore plus de sens de mon point de vue, ce régime permettrait de réduire les inégalités entre les sportifs pouvant se permettre de s'expatrier dans des paradis fiscaux et ceux qui n'en ont financièrement pas la possibilité ou dont la mobilité est réduite. Le système actuel, qui avantage sans conteste les sportifs les plus riches au détriment des moins aisés, se verrait tout simplement oublié en raison son utilité devenue quasiment nulle.

¹³⁴ Toquereau, J. (2022, 22 janvier). Formule 1 : Le pilote Lando Norris devient résident monégasque. Monaco Tribune. Consulté le 19 avril 2022, à l'adresse [https://www.monaco-tribune.com/2021/12/formule-1-le-pilote-lando-norris-devient-resident-monegasque/#:%7E:text=Lando%20Norris%20rejoint%20la%20longue,r%C3%A9gion%20du%20Surrey%20\(Angleterre\).](https://www.monaco-tribune.com/2021/12/formule-1-le-pilote-lando-norris-devient-resident-monegasque/#:%7E:text=Lando%20Norris%20rejoint%20la%20longue,r%C3%A9gion%20du%20Surrey%20(Angleterre).)

5) L'extinction de l'évasion fiscale : les sportifs et artistes redressés

Il est important de comprendre que les sportifs, qui amassent des millions d'euros sur une année, représentent une recette fiscale pour le fisc qui est tout simplement non négligeable. Le sujet que nous abordons aujourd'hui est donc d'une extrême délicatesse, car chaque pays se bat pour pouvoir percevoir l'impôt sur les revenus de ses millionnaires venant pratiquer leur métier sur leur territoire.

Il n'est donc pas rare d'entendre que tel ou tel plan d'évasion fiscale frauduleux d'un sportif a été démantelé. L'attention mise sur la direction de leur argent est bien évidemment élevée afin de ne pas leur permettre d'éluder impunément l'impôt dont ils sont redevables.

Plusieurs sportifs ont donc déjà fait l'objet d'un redressement fiscal sévère suite à des manipulations très « borderline ».

a) Le cas Lionel Messi

Ces dernières années, un scandale lié à l'évasion fiscale a fait plus parler de lui que d'autres, et c'est tout à fait logique quand on connaît l'identité de la personne incriminée, qui n'est nulle autre que Lionel Messi¹³⁵.

En effet, Lionel Messi était à l'époque un joueur du FC Barcelone, club espagnol. Comme la plupart des footballeurs, Messi ne pouvait pas jouer au « jeu de la résidence fiscale », étant attaché à un club espagnol et étant la plupart du temps sur le sol espagnol, il lui était difficile d'inventer que sa résidence fiscale était en fait établie à Monaco par exemple.

Mais l'appât du gain est parfois trop fort pour certains et le joueur argentin en a fait les frais en 2016, ainsi que plus récemment en 2019. L'affaire Lionel Messi peut être assez facilement résumée. Suite aux révélations qui ont données lieu à l'affaire des « panama papers »¹³⁶, il a été révélé que l'icône du club catalan avait fait usage d'un montage fiscal frauduleux concernant ses droits à l'image.

¹³⁵ Baruch, J., Rey, M. G., & Vaudano, M. (2018, 21 juin). « Panama Papers » : nouvelles révélations sur la société panaméenne de Lionel Messi. Le Monde.fr. Consulté le 23 avril 2022, à l'adresse https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2018/06/20/panama-papers-nouvelles-revelations-sur-la-societe-panameenne-de-lionel-messi_5318545_4862750.html

¹³⁶ La divulgation des archives de ce cabinet offshore panaméen, en 2016, avait donné lieu au scandale des « Panama papers ». Elles avaient permis de révéler l'argent caché de chefs d'Etat, de criminels et de fraudeurs fiscaux.

Les sponsors, les marques et les clubs qui utilisaient Messi pour l'usage de son nom, de son image pour l'aspect publicitaire, payaient ce dernier via une société uniquement créée pour la gestion de ses droits à l'image. Lionel Messi en étant le propriétaire, il avait dès lors tous les droits vis-à-vis de cette dernière, c'est-à-dire se verser de l'argent de la manière dont il souhaitait (dividendes, rémunérations, ...) afin d'optimiser ses revenus. Le souci de cette société est qu'elle était établie dans un paradis fiscal, ce qui fait que l'argent qui arrivait sur le compte de cette dernière n'était tout simplement pas taxé.

Il y a donc ici un cas de fraude lié à la résidence fiscale car Lionel Messi ne gérait en aucun cas la société depuis ce paradis fiscal, étant donné qu'il vivait la majorité de l'année en Espagne, sa véritable résidence fiscale.

D'autres scandales, peu élogieux, ont depuis lors éclatés au sein de la bulle sportive et artistique¹³⁷. Nous pouvons notamment citer la joueuse de tennis Arantxa Sanchez, le célèbre motard Valentino Rossi, le pilote de formule 1 Lewis Hamilton et sans oublier Cristiano Ronaldo, qui a usé du même stratagème que son rival de toujours, Lionel Messi.

Les artistes ne sont pas en reste non plus¹³⁸, des personnes telles que Elton John, Shakira ou encore Claudia Schiffer sont concernées par l'affaire des « panama papers ».

Ce que nous pouvons retenir de tous ces scandales, c'est qu'il y a un élément qui revient sans cesse et qui est dans la plupart des cas la raison de la fraude, c'est la résidence fiscale et son non-respect.

Grâce à l'affaire des « panama papers » et au dévouement de l'OCDE, nous pouvons dire que nous sommes actuellement en bonne voie pour faire disparaître l'évasion fiscale ou tout au moins la faire régresser de manière significative. Une transparence accrue¹³⁹ se met en place entre les pays, pour un monde plus juste en matière de fiscalité où encore trop de nombreux riches parviennent à éluder l'impôt de manière frauduleuse.

¹³⁷ e-tvsport@sports.fr. (2017, 7 novembre). Ces sportifs qui ont été inquiétés par le fisc. Sports.fr. Consulté le 23 avril 2022, à l'adresse <https://www.sports.fr/lifestyle/ces-sportifs-qui-ont-ete-inquietes-par-le-fisc-175876.html#item=13>

¹³⁸ Cios, A. (2021, 5 octobre). Elton John, Shakira, Ringo Starr. . . des artistes impliqués dans les Pandora Papers. Konbini - All Pop Everything : #1 Media Pop Culture chez les Jeunes. Consulté le 23 avril 2022, à l'adresse <https://www.konbini.com/fr/musique/shakira-swedish-house-mafia-elton-john-artistes-pandora-papers/>

¹³⁹ Vidal, J.-P. V. (2017). La transparence fiscale du contribuable dans un contexte international : faut-il prévoir la fin de l'évasion fiscale internationale ? Revue française de finances publiques, 89-101.

6) Point d'actualité : la COVID-19

Deux ans après l'apparition de la pandémie de Covid-19 que nous avons connu dans le monde entier, beaucoup d'interrogations émergent autour des conventions préventives de la double imposition et la mobilité des travailleurs.

En effet, avec l'apparition du coronavirus, il a fallu s'organiser afin de continuer à travailler depuis chez soi, notamment à cause des nombreuses restrictions nous empêchant de voyager. Tout cela a forcément eu un impact sur la mobilité des travailleurs du monde entier, dont les sportifs et artistes. Certains ont été contraints de rester durant une longue période en dehors de leur résidence fiscale, comme Daniel Ricciardo, pilote de formule 1, qui n'a pu rentrer dans son pays, l'Australie, qu'un an et demi après l'apparition du coronavirus.

Tout cela a donc eu un impact et a soulevé de nombreuses interrogations liées à la localisation de la résidence fiscale. Ces questions sont d'une importance capitale car la résidence fiscale détermine le lieu d'imposition et a donc un impact fondamental sur les recettes fiscales des États impliqués.

Or, la résidence fiscale est avant tout déterminée par la présence physique du contribuable dans un État. Rappelons le principe émanant de l'OCDE, tout d'abord pour la détermination de la résidence fiscale d'une personne morale :

« le lieu où les réunions du conseil d'administration de la personne ou de tout autre organe équivalent se tiennent généralement, le lieu où le directeur général et les autres dirigeants exercent généralement leur activité, le lieu où s'exerce la gestion supérieure des affaires courantes de la personne, le lieu où se situe le siège de la personne morale, l'État dont la législation régit le statut juridique de la personne morale, le lieu où sa comptabilité est tenue »¹⁴⁰.

Il est évident, à la lecture de ce passage, que la possibilité que la résidence fiscale d'une entreprise soit modifiée est très faible, en raison du fait que la gestion de l'entreprise reste généralement possible au sein de l'entreprise et aussi tout simplement car la situation n'est que temporaire. Néanmoins, il est intéressant de se pencher sur le fait que, dans un futur de plus en plus proche, de nombreuses entreprises seront dirigées depuis l'étranger par des dirigeants, administrateurs, vivant tout simplement autre part et dont la digitalisation et la virtualisation

¹⁴⁰ OCDE (2019), C(4)-12, § 24.1.

rendent possible la gestion d'une entreprise à distance. Il suffirait qu'un dirigeant vive dans un État, et qu'un autre vive dans un autre État pour créer une double localisation pour l'entreprise.

Pour ce qui est des personnes physiques, les États ont donné leurs instructions vis-à-vis de la situation. L'OCDE a déterminé qu'il n'était pas probable qu'une personne physique coïncée dans un autre État durant la période du confinement subisse un changement de résidence fiscale. Cette décision semble tout à fait logique au regard des critères déterminants l'emplacement de la résidence fiscale, qui sont, pour rappel :

- le foyer d'habitation permanent ;
- le centre des intérêts vitaux (liens personnels et économiques les plus étroits) ;
- le lieu de séjour habituel ;
- la nationalité.

Rien que sur le premier critère (le foyer d'habitation), il semble qu'il serait tout à fait anormal d'imposer un changement de résidence fiscale à un contribuable éloigné temporairement de son habitation. La question a donc été « vite » réglée pour ce qui est de la plupart des contribuables personnes physiques.

Maintenant, il convient d'analyser ce qu'il en est pour nos sportifs et artistes.

Pour les sportifs, rien n'a réellement changé. Les compétitions ont parfois tout simplement été mises à l'arrêt. Mais nous avons pu observer certains « passe-droit ». En effet, des sportifs ont pu exceptionnellement se déplacer dans la mesure où il n'y avait qu'eux qui pouvaient le faire. La raison ayant permis ces déplacements en temps de crise sanitaire est bien évidemment l'argent. Et ce n'est évidemment pas Lewis Hamilton et Sébastien Vettel qui nous diront le contraire. En effet, ceux-ci avaient été profondément choqués de la tenue du Grand Prix de Melbourne en Australie en 2020, alors que l'épidémie battait son plein¹⁴¹. Les sportifs ont donc été un peu moins perturbés que les artistes et cela s'explique par la diffusion massive du sport sur nos chaînes de télévision. Le supporter qui avait pour habitude d'aller au stade voir jouer son équipe préférée a juste échangé sa place en tribune contre sa place dans le fauteuil.

¹⁴¹ Eurosport. (2020, 12 mars). « L'argent est roi » : Choqué, Lewis Hamilton ne comprend pas que la F1 soit à Melbourne. Consulté le 29 avril 2022, à l'adresse https://www.eurosport.fr/formule-1/choque-l-argent-est-roi-lewis-hamilton-ne-comprend-pas-que-la-f1-soit-a-melbourne_sto7701579/story.shtml

Pour les artistes, tout est devenu plus compliqué. Pas de spectateurs, pas de show ! Du chanteur au comédien, en passant par l'acteur de cinéma, l'ensemble de la culture a été gravement touchée. Il a donc fallu trouver des solutions qui ont bouleversé les habitudes tant du spectateur que du prestataire.

Nous avons connu, en cette période de crise sanitaire, l'émergence de concerts virtuels, de spectacles diffusés en direct sur la toile contre une certaine somme d'argent. La question ici est de savoir : qu'advient-il de ces revenus ? Dans quel État sont-ils imposés lorsque le chanteur effectue sa prestation dans un studio dans son État de résidence alors qu'il était censé faire le tour du monde ?

Cette dématérialisation, cette virtualité dont font l'objet les prestations de certains artistes introduit le fait qu'il ne s'avère pas impossible qu'une distinction entre le statut d'artiste et de sportif ne soit pas une mauvaise idée. En effet, à partir du moment où le sportif doit absolument se déplacer, imaginons en Espagne, afin de participer à une compétition alors que l'artiste peut le faire depuis sa résidence fiscale, ceux-ci ne sont plus sur un même pied d'égalité au regard de la fiscalité, à condition que les artistes soient bien évidemment taxés dans l'État de résidence.

V. Conclusion

Nous avons exposé dans ce travail le régime fiscal prévu pour les sportifs et artistes belges. Ce système national nous paraît juste, tant il ne crée pas d'incohérences vis-à-vis du contexte économique et social. En effet, il a pour objectif d'avantager les jeunes sportifs et les amateurs.

Ensuite, nous nous sommes penchés sur les différents revenus que ces personnes pouvaient engranger et leur traitement fiscal à l'international. Nous avons pu dès lors distinguer les revenus provenant de l'activité principale des revenus provenant d'activités secondaires (accessoires ou promotionnelles) telles que le sponsoring publicitaire. Tout cela découle de l'article 17 du modèle de convention de l'OCDE, qui permet à l'État de source de taxer les revenus qu'un sportif/artiste étranger viendrait amasser dans son État, au lieu qu'ils soient imposés dans son État de résidence, qui est souvent un paradis fiscal pour les plus riches d'entre eux.

Les mécanismes permettant d'éviter une possible double imposition sont dès lors repris dans l'article 23 du modèle de convention de l'OCDE et peuvent être utilisés par les États dans la mesure où une convention est signée entre ces pays. Il réside donc dans ce régime, une entente, une coordination entre les pays mais qui n'est en rien obligatoire, ce qui pourrait amener à des situations où un sportif pourrait ne pas subir une double imposition vis-à-vis d'un État, et puis la subir vis-à-vis d'un autre État, ce qui n'est pas très cohérent et qui pourrait même mener à des situations de discrimination vis-à-vis d'un sportif ayant décidé, par exemple d'effectuer la majorité de ses prestations dans un pays où aucune convention n'a été signée avec son État de résidence fiscale. Ne serait-il donc pas temps d'harmoniser ce régime à l'ensemble des pays du monde ?

Nous avons également mis en évidence les discriminations subies par les sportifs et artistes les moins aisés et qui ne résident pas dans des paradis fiscaux, pour ensuite proposer tout au long de ce travail diverses solutions aux problèmes liés au régime des sportifs et artistes. Il y a, vis-à-vis de ce régime, des choses à modifier afin d'aboutir à une réduction, voire une élimination des inégalités entre les sportifs aisés et les sportifs modestes. C'est ce que j'ai tenté de mettre en œuvre dans ce travail en exposant un « nouveau régime » qui répondrait à ces attentes.

La légitimité de l'article 17 n'a, pour moi, pas à être remise en cause. L'existence de cet article est primordiale afin d'éviter que certains sportifs et artistes n'éludent l'impôt sur des revenus engrangés à l'étranger. Néanmoins, une refonte de celui-ci ne serait -elle pas utile ? Non pas

pour le complexifier davantage, mais bien pour le simplifier, le rendre plus aisément applicable afin d'éviter des jugements tout à fait subjectifs, où des cas de jurisprudences se contredisent sans cesse.

En outre, est-il encore cohérent de consacrer un même article pour les artistes et les sportifs ? Au regard des évolutions technologiques et de communications qui ont aidé nos artistes durant la pandémie du coronavirus, la création de règles propres aux artistes dans un monde de plus en plus digital pourrait s'avérer être une démarche cohérente.

J'en finirai par émettre que l'idée qu'un retour total à la méthode de la capacité contributive « ability to pay », proposée en premier lieu par le philosophe économiste Adam Smith¹⁴², serait peut-être un chemin à suivre dans le développement des régimes fiscaux à venir. Et cela même si l'on sait que les carrières, tant des sportifs que des artistes, peuvent s'avérer très courtes.

¹⁴² Harici, M. (2016). L'Impôt sur les Revenus des Artistes et des Sportifs. *Finance and Finance Internationale*, 3, 1-18. <https://doi.org/10.12816/0040440>

VI. Bibliographie

Ressources électroniques

- *Artiste - Définitions, synonymes, conjugaison, exemples* | Dico en ligne Le Robert. (s. d.). LeRobert. Consulté le 2 novembre 2021, à l'adresse <https://dictionnaire.lerobert.com/definition/artiste>
- Bathelot, B. (2021a, février 19). *Mécénat - Définitions Marketing* » *L'encyclopédie illustrée du marketing*. copyright Définitions Marketing - Boitmobile. Consulté le 2 novembre 2021, à l'adresse <https://www.definitions-marketing.com/definition/mecenat/>
- Bathelot, B. (2021b, mars 29). *Sponsoring sportif - Définitions Marketing* » *L'encyclopédie illustrée du marketing*. copyright Définitions Marketing - Boitmobile. Consulté le 30 octobre 2021, à l'adresse <https://www.definitionsmarketing.com/definition/sponsoring-sportif/>
- Borne, M. L. (2009, 27 septembre). *Portail du droit en Belgique : actualités juridiques belges*. Droit Belge . Net - Maxime Le Borne. Consulté le 30 septembre 2021, à l'adresse http://www.droitbelge.be/news_detail.asp?id=558
- *La Comptabilité*. (s. d.). <https://www.lacomptabilite.fr>. Consulté le 2 novembre 2021, à l'adresse <https://www.lacomptabilite.fr/actu-queelles-sont-les-differences-entre-le-sponsoring-et-le-mecenat,1600270230.htm>
- *Déclaration spéciale*. (2019, 21 mars). SPF Finances. Consulté le 16 avril 2022, à l'adresse https://finances.belgium.be/fr/entreprises/tva/declaration/declaration_speciale#q3
- *Droits d'auteur : indexation pour les revenus 2021*. (2021, 25 février). LawTax. Consulté le 25 janvier 2022, à l'adresse <http://www.lawtax.be/2021/02/25/droits-dauteur-indexation-revenus-2021/>

- *Les éditions de PACIOLI en 2018*. (2013, 14 avril). Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes Agréés. Consulté le 10 octobre 2021, à l'adresse <http://www.ipcf.be/Index.asp?Idx=5492>
- Faij, L. (2019, 3 mars). *Notions de résidence fiscale et d'habitant du Royaume*. Vous vous posez une question en matière fiscale ? Consulté le 5 octobre 2021, à l'adresse <https://questionfiscale.be/notion-de-residence-fiscale/>
- *La fiscalité du schéma de « rent a star system »* Joptimiz.com. (s. d.). joptimiz.com. Consulté le 2 avril 2022, à l'adresse <https://www.joptimiz.com/fiscalite%20rent%20a%20star%20system%20sportif%20artististe.htm>
- Harici, M. (2016). L'Impot sur les Revenus des Artistes et des Sportifs. *Finance and Finance Internationale*, 3, 1-18. <https://doi.org/10.12816/0040440>
- *Indexation automatique*. (2021, 26 février). SPF Finances. Consulté le 30 septembre 2021, à l'adresse https://finances.belgium.be/fr/particuliers/declaration_impot/taux-revenus-imposables/indexation-automatique
- *Le mécénat, c'est déductible ?* | Beobank. (2016, 17 juin). zichtrekeningen, kredietkaarten, spaarrekeningen. . . . Consulté le 2 novembre 2021, à l'adresse <https://www.beobank.be/fr/particulier/blog-conseils/le-mecenat-cest-deductible>
- *Le mécénat d'entreprise en Belgique et à l'étranger – Musées et Société en Wallonie*. (2018, 17 juillet). MSW. Consulté le 2 novembre 2021, à l'adresse <http://msw.be/2018/07/17/le-mecenat-dentreprise-en-belgique-et-a-letranger/>
- *Le mécénat, une des composantes de la Responsabilité Sociale des Entreprises - Fundraisers*. (s. d.). Fundraisers. Consulté le 2 novembre 2021, à l'adresse <https://www.fundraisers.be/fiches-info/entreprises-qui-mobiliser-et-comment/245-corporate-support-belgium/35-rse-art.html>

- mediarte. (2021, 4 novembre). *Le Régime des Petites Indemnités : pour qui et pour quoi ?* Consulté le 6 novembre 2021, à l'adresse
<https://www.mediarte.be/fr/dossiers/conditions-de-travail-dans-laudiovisuel-et-le-digital/salaires-dans-laudiovisuel-et-le-9>
- *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2017 | fr | OCDE.* (2018, 6 décembre). OCDE. Consulté le 23 septembre 2021, à l'adresse <https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-20745427.htm>
- *Moniteur Belge - Belgisch Staatsblad.* (2007, 4 mai). ejustice. Consulté le 30 septembre 2021, à l'adresse
<http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2007/05/04/2007003233/moniteur>
- *Moniteur Belge - Belgisch Staatsblad.* (2021, 27 décembre). ejustice. Consulté le 9 mai 2022, à l'adresse
<http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2021/12/27/2021043625/moniteur>
- *monKEY.be : Online databank voor professionals in accountancy en fiscaliteit.* (2014a, février 25). monKEY. Consulté le 20 octobre 2021, à l'adresse
<https://monkeyclassic.kluwer.be/default.aspx?returnurl=%2fsecure%2fdocumentview.aspx%3fid%3dmfrs12544472&id=mfrs12544472>
- *monKEY.be : Online databank voor professionals in accountancy en fiscaliteit.* (2014b, février 25). monKEY. Consulté le 20 octobre 2021, à l'adresse
<https://monkeyclassic.kluwer.be/default.aspx?returnurl=%2fsecure%2fdocumentview.aspx%3fid%3dmfrs12544472&id=mfrs12544472>
- *Le nouveau statut fiscal des sportifs rémunérés et des volontaires, Efiduciaire.be :*
<http://www.iclub.be/doc/69/Nouveau%20statut%20fiscal%20du%20sportif%20r%C3%A9mun%C3%A9r%C3%A9.pdf>

- OECD. (2019a, août 9). *Commentaires sur l'article 17 Concernant l'imposition des artistes et des sportifs*. Modèle de Convention Fiscale Concernant Le Revenu et La Fortune 2017 (Version Complète) | OECD iLibrary. Consulté le 21 octobre 2021, à l'adresse https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_09458d66-fr;jsessionid=nX0bXyZO_QAm-oxTKAKEdoMu.ip-10-240-5-69
- OECD. (2019b, août 9). *Commentaires sur l'article 17 Concernant l'imposition des artistes et des sportifs*. Modèle de Convention Fiscale Concernant Le Revenu et La Fortune 2017 (Version Complète) | OECD iLibrary. Consulté le 30 octobre 2021, à l'adresse https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_09458d66-fr
- OECD.org - OCDE. (s. d.). OCDE. <https://www.oecd.org/fr/>
- T53 | Documentation | ONEM. (2021, 10 octobre). onem.be. Consulté le 14 novembre 2021, à l'adresse <https://www.onem.be/fr/documentation/feuille-info/t53>
- P. (2015, 14 juillet). *Devenir sponsor pour augmenter sa notoriété et développer son image de marque*. SportBuzzBusiness.fr. Consulté le 30 octobre 2021, à l'adresse <https://www.sportbuzzbusiness.fr/devenir-sponsor-pour-augmenter-sa-notoriete-et-developper-son-image-de-marque.html>
- Pratique, C. (2021, 23 juillet). *Classement : les dix plus grands paradis fiscaux en 2021*. Challenges. Consulté le 25 octobre 2021, à l'adresse https://www.challenges.fr/economie/fiscalite/classement-les-dix-plus-grands-paradis-fiscaux-en-2021_773172
- *Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention de l'OCDE*. (2010, 23 avril). <https://www.oecd.org/fr/>. Consulté le 5 mai 2022, à l'adresse

<https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/questions-relatives-a-article-17-du-modele-de-convention-fiscale.pdf>

- *Réforme des avantages fiscaux pour les sportifs, leurs agents et les clubs.* (2022, 17 janvier). Wolters Kluwer. Consulté le 9 mai 2022, à l'adresse <https://www.wolterskluwer.com/fr-be/expert-insights/tax-advantages-for-sportsmen-their-agents-and-sports-clubs>
- *Le Régime des Petites Indemnités ou RPI.* (2022, 13 janvier). Bruxelles-J. Consulté le 4 novembre 2021, à l'adresse <https://www.bruxelles-j.be/travailler/travailler-en-tant-quartiste/le-rpi/>
- *Régimes TVA.* (2021, 22 novembre). SPF Finances. Consulté le 15 avril 2022, à l'adresse <https://finances.belgium.be/fr/entreprises/tva/assujettissement-tva/regimes-tva#q1>
- Roularta Media Group NV. (2010a, août 31). *Sportifs : comment calculer la limite de 30 jours ?* Le Fiscologue International. Consulté le 5 novembre 2021, à l'adresse <https://www.fiscologueinternational.be/fiscologoint/text.aspx?l=FR&id=468&q=fiscalit%C3%A9+des+sportifs>
- Roularta Media Group NV. (2010b, septembre 10). *Jours d'entraînement des sportifs : tantôt oui, tantôt non.* Le Fiscologue. Consulté le 3 novembre 2021, à l'adresse <https://www.fiscoloog.be/fiscoloog/text.aspx?l=FR&id=16553&q=fiscalit%C3%A9+des+sportifs>
- *Sociétés de gestion collective : la gestion collective des droits d'auteur et droits voisins* | SPF Economie. (2021, 12 janvier). economie.fgov.be/. Consulté le 27 février 2022, à l'adresse <https://economie.fgov.be/fr/themes/propriete-intellectuelle/droits-de->

[pi/droits-dauteur-et-droits/droits-dauteur/controle-des-societes-de/societes-de-gestion-collective](https://www.kluwereasyweb.be/documents/voorbeeld-artikels/20120707-pi/droits-dauteur-et-droits/droits-dauteur/controle-des-societes-de/societes-de-gestion-collective)

- *Travailler à l'étranger : le point sur les conséquences fiscales*. (2012, 7 juillet). kluwereasyweb. Consulté le 21 octobre 2021, à l'adresse <http://www.kluwereasyweb.be/documents/voorbeeld-artikels/20120707-werkenbuitenland-travailletranger.xml?lang=fr>
- Wikipedia contributors. (2022a, février 4). *Mécène*. Wikipédia. Consulté le 2 novembre 2021, à l'adresse <https://fr.wikipedia.org/wiki/M%C3%A9c%C3%A8ne>
- Wikipedia contributors. (2022b, février 25). *Organisation de coopération et de développement économiques*. Wikipedia. Consulté le 15 octobre 2021, à l'adresse https://fr.wikipedia.org/wiki/Organisation_de_coop%C3%A9ration_et_de_d%C3%A9veloppement_%C3%A9conomiques
- *WIPO Lex*. (1971, 24 juillet). Wipolex. Consulté le 2 décembre 2021, à l'adresse <https://wipolex.wipo.int/fr/text/283695>

Ouvrages

- Félix, J. F. (2018). La taxation des droits d'auteur et droits voisins depuis la loi du 16 juillet 2008. Etat des lieux six ans après. *J.D.F.*, 193-214.
- Joachimowicz, A. (2015). Le statut de l'artiste en Belgique : un mythe ! *Etudes théatrales*, N°62(1), 78-101. <https://doi.org/10.3917/eth.062.0078>
- Malherbe, P., & Malherbe, O. (2020). *Introduction à la fiscalité, internationale*. BRUYLANT.
- Nanteuil, A. D. (2019). *Introduction aux conventions de double imposition*. BRUYLANT.

- Oberson, X. (2014). « Article 17 : Artistes et Sportifs », in *Modèle de Convention fiscale O.C.D.E. concernant le revenu et la fortune. Commentaires*, (Danon/Gutmann/Oberson/Pistone, eds), édition Francis Lefebvre, p. 594, nos 121 et 122
- Pieron, A. (2013a). *Résidence fiscale et fiscalité belge des non-résidents*. LARCIER.
- Traversa, Edoardo ; Deckers, Vincent. La réforme de la fiscalité des droits d'auteur. In: *Journal des tribunaux*, Vol. 2009, no. 6353, p. 333-341
- Vidal, J.-P. V. (2017). La transparence fiscale du contribuable dans un contexte international : faut-il prévoir la fin de l' évasion fiscale internationale ? *Revue française de finances publiques*, 89-101.
- Watelet, S. (2021). *La fiscalité du droit d'auteur et des droits voisins (OECCBB) (French Edition)*. ANTHEMIS.
- Zeyen, G. Z. (2019). Le régime fiscal des sportifs un état des lieux à la lumière de la jurisprudence récente. Dans *Le régime fiscal des sportifs un état des lieux à la lumière de la jurisprudence récente* (J.D.F. éd., p. 130-155). Journal de droit fiscal.

Articles de presse

- Baruch, J., Rey, M. G., & Vaudano, M. (2018, 21 juin). « *Panama Papers* » : nouvelles révélations sur la société panaméenne de Lionel Messi. Le Monde.fr. Consulté le 30 avril 2022, à l'adresse https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2018/06/20/panama-papers-nouvelles-revelations-sur-la-societe-panameenne-de-lionel-messi_5318545_4862750.html
- Belga News. (2012, 19 juin). *Noah-Forget et « l'optimisation des revenus »*. RTBF. Consulté le 28 janvier 2022, à l'adresse <https://www.rtb.be/article/noah-forget-et-l-optimisation-des-revenus-7789907>

- Cios, A. (2021, 5 octobre). *Elton John, Shakira, Ringo Starr. . . des artistes impliqués dans les Pandora Papers*. Konbini - All Pop Everything : #1 Media Pop Culture chez les Jeunes. Consulté le 23 avril 2022, à l'adresse <https://www.konbini.com/fr/musique/shakira-swedish-house-mafia-elton-john-artistes-pandora-papers/>
- Détroyat, O. (2012a, janvier 20). *Les sportifs plus attentifs à l'optimisation de leurs revenus*. LEFIGARO. Consulté le 16 septembre 2021, à l'adresse <https://www.lefigaro.fr/sport-business/2012/01/19/20006-20120119ARTFIG00780-les-sportifs-plus-attentifs-a-l-optimisation-de-leurs-revenus.php>
- Détroyat, O. (2012b, janvier 20). *Les sportifs plus attentifs à l'optimisation de leurs revenus*. LEFIGARO. Consulté le 28 janvier 2022, à l'adresse <https://www.lefigaro.fr/sport-business/2012/01/19/20006-20120119ARTFIG00780-les-sportifs-plus-attentifs-a-l-optimisation-de-leurs-revenus.php>
- Echos, L. (2016, 31 mars). *Qui sont les retraités du sport les mieux payés au monde ?* Les Echos. Consulté le 2 novembre 2021, à l'adresse <https://www.lesechos.fr/2016/03/qui-sont-les-retraites-du-sport-les-mieux-payees-au-monde-204519>
- e-tvsport@sports fr. (2017, 7 novembre). *Ces sportifs qui ont été inquiétés par le fisc*. Sports.fr. Consulté le 23 avril 2022, à l'adresse <https://www.sports.fr/lifestyle/ces-sportifs-qui-ont-ete-inquietes-par-le-fisc-175876.html#item=13>
- Eurosport. (2020, 12 mars). « *L'argent est roi* » : Choqué, Lewis Hamilton ne comprend pas que la F1 soit à Melbourne. Consulté le 29 avril 2022, à l'adresse https://www.eurosport.fr/formule-1/choque-l-argent-est-roi-lewis-hamilton-ne-comprend-pas-que-la-f1-soit-a-melbourne_sto7701579/story.shtml

- FashionNetwork.com FR. (2015, 8 décembre). *Nike signe un contrat à vie avec LeBron James, plus gros accord de la marque*. FashionNetwork.com. Consulté le 30 octobre 2021, à l'adresse <https://fr.fashionnetwork.com/news/nike-signe-un-contrat-a-vie-avec-lebron-james-plus-gros-accord-de-la-marque,604714.html>
- Forbes. (2021, 17 février). *NBA : découvrez le top 10 des joueurs les mieux payés*. Forbes France. Consulté le 25 août 2021, à l'adresse <https://www.forbes.fr/classements/classement-les-joueurs-de-la-nba-les-mieux-payes-en-2021/>
- Leroy, S. L. (2022, 4 mai). *Le statut d'artiste est enfin réformé*. lecho.be. Consulté le 9 mai 2022, à l'adresse <https://www.lecho.be/economie-politique/belgique/economie/le-statut-d-artiste-est-enfin-reforme/10385443.html>
- MacLean, C. (2021, 1 décembre). *Pourquoi 70% des pilotes de F1 vivent-ils à Monaco ?* Parler De Sport | La Perspective Des Fans. Consulté le 2 avril 2022, à l'adresse <https://parlersport.com/pourquoi-70-des-pilotes-de-f1-vivent-ils-a-monaco/>
- Rédaction. (2020, 26 mai). *Charles Leclerc nouvel ambassadeur de Giorgio Armani*. L'Équipe. Consulté le 19 avril 2022, à l'adresse <https://www.lequipe.fr/Sport-et-style/Mode/Actualites/Charles-leclerc-nouvel-ambassadeur-de-giorgio-armani/1137811>
- Toquereau, J. (2022a, janvier 22). *Formule 1 : Le pilote Lando Norris devient résident monégasque*. Monaco Tribune. Consulté le 19 avril 2022, à l'adresse [https://www.monaco-tribune.com/2021/12/formule-1-le-pilote-lando-norris-devient-resident-monegasque/#:%7E:text=Lando%20Norris%20rejoint%20la%20longue,r%C3%A9gion%20du%20Surrey%20\(Angleterre\).](https://www.monaco-tribune.com/2021/12/formule-1-le-pilote-lando-norris-devient-resident-monegasque/#:%7E:text=Lando%20Norris%20rejoint%20la%20longue,r%C3%A9gion%20du%20Surrey%20(Angleterre).)

Législation

- Avis du 4 décembre 2008 aux débiteurs de droits d'auteur et de droits voisins au cours de l'année 2008, M.B., 9 décembre 2008, p. 65490.
- La convention de Rome du 26 octobre 1961
- Loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, M.B., 30 décembre 2011
- Loi du 4 mai 2007 relative au statut fiscal des sportifs rémunérés
- Loi-programme du 24 décembre 2002
- Loi-programme du 27 décembre 2021
- Règlement d'exécution (UE) n°282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JO, 2011, L 77,p. 1).
- Loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, M.B., 30 décembre 2011
- Loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins, article 1er , Al. 1er.
- Art. 17 sexies de l'Arrêté Royal pris en exécution de la loi du 27 juin 1969, révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944.

Code de droit économique

- Article XI.165 CDE
- Article XI.167 CDE
- Article XI.172 CDE
- Article XI.205 CDE
- Art. XI.208 CDE

Code de l'impôt sur les revenus

- Article 2 CIR 92
- Article 17 CIR 92
- Article 37 CIR 92
- Article 38 CIR 92

- Article 49 CIR 92
- Article 53 AR CIR 92
- Article 90 CIR 92
- Article 130 CIR 92
- Article 145 du CIR 92
- Article 155 CIR 92
- Article 171 CIR 92
- Article 200 CIR 92

- Circulaire n° Ci.RH 241/603.774 (AFER n° 48/2010) du 2 juillet 2010
- Circulaire n°Ci.R9.Div./546.156 du 01/02/2002
- Numéro 2018/C/27 - Circulaire 2018/C/27 relative au règlement des différends liés à l'application des conventions fiscales internationales :

https://www.stradalex.com/fr/sl_src_publ_leg_spffin/document/circ_legir20180306_2018C27-fr

Jurisprudence

- Cour d'Appel de Gand, 25 Février 2014, nno 2012/AR/2737, Le Courrier Fiscal, nno 2014/383.
- Cour d'appel de Gand du 15 mai 2018, JDF 2019, nr. 5, 129-156
- Mons, 6 mai 2003, F.J.F., n° 2003/281
- Bruxelles, 19 octobre 1995, F.J.F., 96/32.

