

« La fiscalité des sportifs de haut niveau : vers une coordination internationale ? »

Mémoire réalisé par
Hugues Damilot

Promoteur(s)
Edoardo Traversa

Année académique 2015-2016
Master en droit

Remerciements

Je remercie Edoardo Traversa pour m'avoir accompagné durant toute la réalisation de ce travail et pour m'avoir communiqué des informations utiles.

Je remercie Irène Volai pour la relecture orthographique.

Enfin, je remercie Yannick Tivisse pour l'aide à la mise en page.

Le plagiat entraîne l'application des articles 87 à 90 du règlement général des études et des examens de l'UCL.

Il y a lieu d'entendre par « plagiat », l'utilisation des idées et énonciations d'un tiers, fussent-elles paraphrasées et quelle qu'en soit l'ampleur, sans que leur source ne soit mentionnée explicitement et distinctement à l'endroit exact de l'utilisation.

La reproduction littérale du passage d'une oeuvre, même non soumise à droit d'auteur, requiert que l'extrait soit placé entre guillemets et que la citation soit immédiatement suivie de la référence exacte à la source consultée.*.

En outre, la reproduction littérale de passages d'une oeuvre sans les placer entre guillemets, quand bien même l'auteur et la source de cette oeuvre seraient mentionnés, constitue une erreur méthodologique grave pouvant entraîner l'échec.

* A ce sujet, voy. notamment <http://www.uclouvain.be/plagiat>.

Table des matières

Introduction	10
I TITRE I. L'accroissement de la mobilité du sportif : Causes et conséquences	13
1 Approche historique du système	15
2 Les implications de l'arrêt Bosman	17
2.1 Les faits et le déroulement de la procédure	17
2.1.1 Dimension nationale	20
2.1.2 Dimension internationale	20
2.2 Portée de l'arrêt	22
2.2.1 Portée ratione loci	22
2.2.2 Portée ratione materiae	23
2.2.3 Portée ratione temporis	23
2.3 Conséquences	23
2.3.1 Système avant 1995	23
2.3.2 Système après 1995	24
II TITRE II. Le régime fiscal des revenus du sportif	27
1 Les revenus découlant de l'activité sportive	30
1.1 Fiscalité belge, Loi du 4 mai 2007	30
1.1.1 Ratio Legis	30
1.1.2 Régime en vigueur	30
1.2 Fiscalité internationale, article 17 OCDE et convention préventive de double imposition	34
1.2.1 La résidence fiscale	35
1.2.2 Présentation de l'OCDE	37

1.2.3	Présentation du système	39
1.2.4	Problématique et solutions	49
1.2.5	Affaires importantes pour éclaircir le système	57
1.2.6	Ce système est-il adapté aux réalités socio-économiques présentes dans le monde du sport ?	64
2	Les revenus tirés d'activités « promotionnelles »	67
2.1	Le sponsoring	68
2.1.1	Définition	68
2.1.2	Objectifs du sponsoring	68
2.1.3	Régime fiscal du sponsoring	71
III	TITRE III. Ingénierie fiscale : Analyse et proposition de solutions	77
1	Introduction	78
2	Définition et différenciation avec des concepts voisins	80
2.1	Qu'est-ce que l'ingénierie fiscale et que recouvre cette notion ?	80
3	Le changement de résidence fiscale	85
3.1	Les faits	85
3.2	Raison de ce changement de résidence	86
3.3	Le forfait Suisse	86
3.4	Réflexion par rapport à ce mécanisme	88
4	Les sociétés interposées	91
	Conclusion	94
	APPENDICES	97
A		97
A.1	Nombre de joueurs de football qui travaillent dans une autre fédération dans un Etat-membre de l'UE	97
A.2	Football : le nombre de joueurs français dans les 4 ligues ma- jeures en Europe	98
A.3	Arrêt de la cour d'appel de Gand en 2014	99
A.4	Projet de révision de l'article 9 du commentaire de l'article 17 du modèle OCDE	100

A.5	Les votations fédérales du 30 novembre (Résultats définitifs)	. 101
-----	---	-------

Introduction

Quand il me fut demandé de choisir une branche pour la réalisation de mémoire il y a plus d'un an déjà, le droit fiscal s'est imposé à moi comme une évidence. En effet, je suis directement tombé sous le charme de cette matière et ce pour deux raisons. Premièrement, c'est une matière qui demande énormément de précision et de justesse. Ensuite, c'est une matière qui est multidimensionnelle puisqu'elle revêt également une dimension économique et mathématique que j'apprécie tout particulièrement.

Une fois la matière choisie, il me fallut trouver un sujet. Après mûre réflexion, j'ai cherché à travailler dans le cadre de ma passion première : le football et plus largement le sport. Il me restait donc à réaliser un lien entre le droit fiscal et le sport. C'est en regardant l'actualité et en constatant que, depuis un temps certain déjà, le sport était de plus en plus lié à l'argent et que les questions fiscales étaient omniprésentes dans ce domaine que l'idée m'est venue. En effet, il suffit d'ouvrir un journal pour voir les salaires astronomiques touchés par nos stars du ballon rond, pour constater l'ire générale des journalistes en rapport avec les dépenses consenties par l'Union Belge durant la coupe du monde au Brésil. Mais ce qui retint mon attention, fut plus particulièrement les difficultés auxquelles fit face le Paris Saint Germain alors qu'il disposait d'une enveloppe de plusieurs millions d'euros pour son recrutement. Ces difficultés s'expliquaient en réalité par le régime fiscal français qui est particulièrement lourd pour les sportifs. Un exemple en est les discussions qui ont eu lieu en 2012 et par lesquelles le gouvernement français souhaitait mettre sur pied la fameuse « super taxe » à 75% pour ceux dont les revenus annuels sont supérieurs à 1 million d'euros (entrée en vigueur le 1er janvier 2013). Cette proposition de réforme à bien sûr fait grand bruit auprès des footballeurs et, dans le cas où cette taxe devait un jour être réimposée, on assisterait plus que probablement à une exode massive des footballeurs français. Comme le dit si bien Michel Seydoux président du club de Lille : « Le cercle

vicieux est engagé : les bons footballeurs partiront à l'étranger, les stades vont se vider, et les diffuseurs télé arrêteront de surpayer un spectacle qui ne vaudra plus grand-chose. »¹ Nous pouvons aussi citer Bernard Caiazzo président de Saint-etienne qui a choisi une formule plus brève : « C'est comme si on prenait un pistolet et qu'on le pointait en direction du football »². L'année de cette proposition, aucun club français n'a fait signé un seul grand joueur étranger à l'exception du PSG (qui grâce aux investissements qataris appartient à une autre dimension). A l'inverse, de grands joueurs ont quitté ce championnat. Notons que cette taxation n'aura duré que deux ans puisqu'elle a été abolie le 1er janvier 2015 après avoir rapporté 500 millions d'euros par an dont 40 millions auprès des joueurs de Ligue 1.³ Cependant, cette suppression ne pardonne pas tout comme l'explique Jean Philippe Delsol avocat fiscaliste ayant écrit « pourquoi je vais quitter la France ». Ce dernier nous explique qu'avec cette taxe, le gouvernement français a perdu la confiance des gens et qu'il ne sera pas évident de regagner celle-ci et, par conséquent, de convaincre les gens d'investir leur argent en France.⁴

Suite à tout cela et en concertation avec mon promoteur Edoardo Traversa, j'ai donc le plaisir de vous dévoiler le titre de cet ouvrage : « La fiscalité des sportifs de haut niveau : vers une coordination internationale ? »

Pour mener ce projet à bien, nous commencerons par une petite mise en contexte consistant en une analyse de l'accroissement de la mobilité des sportifs au cours du temps avec une étude des causes et des conséquences de cette augmentation. Dans un premier temps, nous étudierons le système qui était en vigueur à l'époque pour le comparer au système actuel que ce soit au niveau interne ou international. Ensuite, nous ferons un petit focus sur l'arrêt Bosman qui fait vraiment figure d'élément déclencheur dans la mobilité internationale des sportifs.

1. « La taxe à 75%, cet impôt que craint tant le foot français », Rue 89 sports, 2 avril 2013, <http://tempsreel.nouvelobs.com/sport/20130402.0BS6390/la-taxe-a-75-cet-impot-que-craint-tant-le-foot-francais.html>, consulté le 3 avril 2016.

2. *Ibidem*.

3. « La taxe à 75% a coupé la France en deux et n'a rapporté que 500 millions par an », François Lenglet, 23 décembre 2014, <http://www.rtl.fr/actu/economie/la-taxe-a-75-a-coupe-la-france-en-deux-et-n-a-rapporte-que-500-millions-par-an-7775993180>, consulté le 3 avril 2016.

4. « La taxe à 75% va disparaître au 1er janvier 2015 », Hayat Gazzane, 24 décembre 2014, <http://www.lefigaro.fr/impots/2014/12/24/05003-20141224ARTFIG00077-la-taxe-a-75-va-disparaitre-au-1er-janvier-2015.php>, consulté le 3 avril 2016

Une fois le décor planté, nous nous pencherons sur le régime fiscal des revenus d'un sportif. Dans cette optique, nous commencerons par regarder de quoi se constitue le revenu total d'un sportif en détail . Ensuite, nous diviserons le régime fiscal en deux parties : premièrement, nous étudierons le sort des revenus obtenus en lien direct avec l'activité sportive et deuxièmement, nous analyserons le sort des revenus accessoires à l'activité sportive.

Enfin dans une troisième partie, nous parlerons des techniques d'ingénieries et de planifications fiscales. Après les avoir détaillées, nous proposerons des solutions dans le cadre d'une coordination internationale. Nous nous intéresserons particulièrement aux sportifs changeant de résidence fiscale ainsi qu'aux sociétés écrans.

Durant tout le long de ce travail, nous essaierons de voir si le système est en phase avec les réalités économiques présentes dans le sport actuellement (notamment les différences entre des sportifs gagnant des sommes astronomiques et ceux gagnant leur vie plus modestement). Nous essaierons d'évaluer la cohérence de ce système, mais nous tenterons également de mettre en lumière ses faiblesses et de proposer des solutions plausibles pour remédier à ses lacunes.

Première partie

TITRE I. L'accroissement de la mobilité du sportif : Causes et conséquences

Introduction

S'il existe autant de problèmes et de questions concernant la fiscalité internationale des sportifs, c'est parce que ces derniers se sont mis à se mouvoir aux quatre coins du globe. En effet, la mobilité des sportifs a augmenté d'une manière spectaculaire ces dernières décennies. En préliminaire, nous pouvons dire qu'il existe des sportifs plus mobiles que d'autres. Par exemple, si nous prenons le cas d'un tennisman qui est indépendant, il sera plus mobile qu'un footballeur qui lui est salarié et attaché à son club, bien que ce dernier puisse devoir se produire à l'étranger, par exemple dans le cadre d'une compétition européenne (Europa League ou Champion's League).

Premièrement, nous analyserons d'un point de vue historique comment cela se passait auparavant que ce soit au niveau interne ou international ainsi que les problèmes résultants de ces anciens systèmes.

Ensuite, nous nous intéresserons à un cas de jurisprudence primordial pour la suite de notre travail : l'arrêt BOSMAN. Il s'agit de ce que l'on pourrait appeler le fait déclencheur de la mobilité accrue des sportifs. Il a littéralement libéralisé la mobilité. Nous analyserons les faits mais surtout les conséquences de cette affaire.

Chapitre 1

Approche historique du système

Comme nous allons le voir plus loin dans ce travail, une loi a véritablement révolutionnée la fiscalité des sportifs au niveau national. Il s'agit de la loi du 4 mai 2007 relative au statut fiscal des sportifs rémunérés.⁵ Il est tout de même intéressant de revenir sur le système en vigueur auparavant et sur ses éventuelles implications dans le système actuel. Nous analyserons ensuite en détails la portée de cette nouvelle loi.

Auparavant, il existait une distinction entre les résidents et les non-résidents. En effet, aucune règle fiscale spécifique n'encadrait les revenus professionnels des sportifs résidents. A l'inverse, les sportifs non-résidents bénéficiaient d'un taux libératoire à 18% et cela, depuis 1992.⁶ La conséquence de ce système à deux vitesses est assez simple : Les étrangers bénéficiaient d'un salaire plus élevé que leurs homologues Belges et ce, pour un coût identique dans le chef de l'employeur.

Ce système possédait tout de même un avantage de taille, il n'était pas nécessaire pour eux d'établir une déclaration annuelle alors qu'ils ne pratiquaient que quelques jours par an leur activité en Belgique. La mise sur pied d'une telle déclaration aurait pu mettre en cause la tenue de compétitions internationales sur le sol belge.⁷

5. L. du 4 mai 2007 relative au statut fiscal des sportifs rémunérés, *M.B.*, 15 mai 2007, p. 26331.

6. T. JANSEN, « La loi du 4 mai 2007 : règles fiscales avantageuses pour les sportifs amateurs et professionnels », *Accountancy&Tax*, 2008/1, p.27.

7. « Le nouveau statut fiscal des sportifs rémunérés et des volontaires », E-fiduciaire.be : <http://www.iclub.be/doc/69/Nouveau\%20statut\%20fiscal\%20du\%20sportif\%20r%C3%A9mun%C3%A9r%C3%A9.pdf>, Consulté le 27 mars 2016.

Le problème de notre ancien système était le favoritisme dont bénéficiaient les non-résidents. Prenons l'exemple du foot. En effet, il était plus avantageux pour un employeur d'engager un joueur étranger.⁸ Par exemple, si l'on prend la saison 2003-2004, le nombre de footballeurs étrangers évoluant dans nos première et seconde divisions est supérieur à 200⁹. Cependant, nous ne pouvons pas faire reposer cette statistique uniquement sur le domaine fiscal. Effectivement, alors que le nouveau système est en vigueur depuis la saison 2014-2015 nous retrouvons 50,6 pourcent de joueurs étrangers au sein de notre élite. Ce qui représente environ 200 joueurs également.¹⁰ Du coup, la fiscalité ne peut être réellement mise en cause pour expliquer l'afflux de joueurs étrangers occupant des postes dévolus à nos jeunes pousses. Il s'agirait plutôt de choix sportifs, que nous ne développerons pas ici.

Nous retiendrons donc simplement qu'avant la loi du 4 mai 2007, nous étions face à un système binaire qui pouvait créer des discriminations, ou éventuellement, dicter des choix sportifs. Par la dernière proposition, je pense notamment aux sportifs effectuant le choix de résider à l'étranger tout en restant à proximité de la frontière dans l'unique but de bénéficier du taux à 18%. Par conséquent, cette donnée avantageait également les clubs situés à proximité de la frontière puisqu'ils étaient en mesure de proposer un taux avantageux aux non-résidents alors que pour un club situé à distance cela semblait plus compliqué.¹¹

Au niveau international, il faut noter que la mobilité des sportifs est relativement nouvelle comme nous allons le voir plus loin. C'est en ce sens, qu'avant ces dernières décennies, il n'y avait pas de grandes difficultés. Actuellement, la fiscalité est devenue essentielle dans ce domaine.

8. T.JANSEN, *op.cit.*, p. 27.

9. *Ibidem.*, p. 27.

10. « Un joueur sur deux de Pro league est étranger », Patrice Sintzen, 2014, http://www.sport.be/fr/jupilerproleague/nieuws/article.html?Article_ID=713829, consulté le 27 mars 2016.

11. « Le nouveau statut fiscal des sportifs rémunérés et des volontaires », E-fiduciaire.be : <http://www.iclub.be/doc/69/Nouveau%20statut%20fiscal%20du%20sportif%20r%C3%A9mun%C3%A9r%C3%A9.pdf>, consulté le 27 mars 2016.

Chapitre 2

Les implications de l'arrêt Bosman

Dans ce chapitre nous allons analyser l'arrêt BOSMAN de 1995.¹² Il s'agit d'un arrêt qui aujourd'hui fait encore couler beaucoup d'encre dans la littérature relative au monde du sport et à la mobilité en particulier. Ce dernier a véritablement révolutionné la mobilité des joueurs de football et même celle des autres sportifs. Au départ, il y eût hésitation quant à savoir si cet arrêt ne devait s'appliquer qu'au monde du football ou bien au monde sportif dans son interprétation élargie. Cet arrêt s'est finalement étendu à toutes les disciplines sportives mais à différents moments et différentes intensités en fonction de la culture et l'histoire propre à chaque discipline.¹³ Il est important de l'aborder à ce moment du travail pour bien comprendre qu'il est l'élément déclencheur d'une mobilité accrue des sportifs.

2.1 Les faits et le déroulement de la procédure

Pour aborder cet arrêt Roger Blanpain en dit : « La carrière de Jean-Marc Bosman, son nouveau contrat, sont transfert avorté et les faits litigieux. »¹⁴ Cela nous éclaire déjà en partie sur ce que nous allons découvrir dans cette partie du travail.

12. *C.J.C.E.*, 15 décembre 1995 (Fédération royale de Football et Royal Club Liégeois c. Bosman), C-415/93, président : G.C Rodriguez Iglesias, <http://eur-lex.europa.eu>

13. D. PRIMAULT, « Les conséquences de la dérégulation du marché du travail », *in le sport professionnel après l'arrêt Bosman : une analyse économique internationale*, (sous la dir. de J.J GOUGUET), Limoges, Pulim, 2005, p. 87.

14. R. BLANPAIN, « Les gladiateurs du sport, Bruxelles », Bruxelles, La Charte, 1993, pp. 60 et s.

Jean-Marc Bosman fut un espoir du football belge comme en atteste son statut d'international junior. Il commence sa carrière professionnelle lorsque le Standard lui offre son premier contrat à l'âge de 21 ans. Malheureusement pour lui, son passage ne restera pas dans les annales du club et, dès la fin de son contrat, il migre à destination de l'autre club liégeois actif : le Royal Club Liégeois. Il se lie donc à l'ennemi héréditaire en échange d'un salaire mensuel tournant autour de 120.000 francs belges de moyenne (Primes comprises).¹⁵ Jusqu'ici une affaire de transfert somme toute classique.

C'est en 1990 que les choses se compliquent. En effet, le Royal Club Liégeois s'estime insatisfait du footballeur et lui propose un contrat avec une somme fixe de 30.000 francs mensuel contre 75.000 de base lors de son premier contrat. Il faut savoir que 30.000 francs est le minimum prévu à l'époque par le règlement national. Proposition que Jean Marc Bosman refuse évidemment.¹⁶

Suite à ce refus, le club décida de le placer sur la liste des transferts au prix de 11.743.070 Francs belges. A l'époque, ces montants étaient calculés en prenant le revenu annuel brut du joueur et en multipliant ce nombre par un coefficient variant en fonction de l'âge du joueur concerné. Ce prix était trop élevé et, par conséquent, aucun club ne s'intéressa à ce joueur durant un moment. En juillet 1990, l'espoir renaît pour Monsieur Bosman puisqu'un club français militant dans les divisions inférieures (L'U.S. Dunkerque) s'intéresse à ses services. Un accord oral entre les deux clubs intervient en date du 27 juillet 1990. Le 3 Août, date du premier match de championnat, Dunkerque souhaite aligner sa nouvelle acquisition dès le coup d'envoi. Pour cela, il était nécessaire que le club liégeois transfère à la fédération française de football le certificat international de transfert pour le 2 août date butoir. Dès lors, le 30 juillet Dunkerque transféra au club belge un contrat écrit porteur de l'accord intervenu oralement le 27 juillet. Consciencieusement, le club français pris soin de joindre à ce fax une copie de la lettre adressée à sa banque et lui priant de payer le club belge à hauteur du montant convenu. Le R.F Liège marqua son accord en réponse au fax. Dans sa lancée, le club français en profita pour conclure un contrat avec le joueur lui-même. Mais à nouveau, ce contrat est

15. *C.J.C.E.*, 15 décembre 1995 (Fédération royale de Football et Royal Club Liégeois c. Bosman), C-415/93, président : G.C Rodriguez Iglesias , Rev. Marché unique Euro., 1996, p. 223, point 28.

16. E. MAGIER, « la mobilité du sportif rémunéré », Bruxelles, Kluwer, 1999, p.43.

soumis à la condition résolutoire de la délivrance par la fédération belge du certificat international de transfert à son homologue française.¹⁷

C'est à ce moment que les choses se compliquent quelque peu. En effet, à l'époque il est de connaissance commune que les clubs français sont en proie à de lourdes difficultés financières. Le club belge doutant de la solvabilité de son homologue décida donc d'envoyer un courrier à la banque française pour obtenir confirmation de la bonne solvabilité du club de Dunkerque. Bien évidemment, cette requête restera lettre morte en raison du secret bancaire. Suite à ce doute, le club liégeois fit une requête à l'Union Belge ayant pour but la non délivrance du certificat de transfert international et conformément au règlement en vigueur, suspendit le joueur. La veille du match, Dunkerque tenta tout de même un dernier coup de force en s'adressant directement à l'Union Belge pour lui demander la délivrance du fameux CIT. La conséquence de tout cela fut l'annulation du contrat entre Dunkerque et Jean-Marc Bosman car ce contrat était conclu sous la condition résolutoire de la non-délivrance du CIT.¹⁸

Nous noterons par soucis d'information que la carrière de Monsieur Bosman n'a plus jamais décollée par la suite. Les espoirs placés en lui ne furent jamais confirmés et cette affaire fort médiatisée eut pour conséquence la méfiance de certains clubs à son égard. Suite à cette affaire, il passa donc par Saint-Quentin (D2 Française), l'olympique club de Charleroi (D3 Belge) pour finir en roue libre du côté de Visé (Promotion) avec un statut d'amateur.¹⁹

Monsieur Bosman décida donc d'ester en justice à l'encontre de l'Union Belge de football, du R.F.C Liège mais aussi de l'U.E.F.A avec pour argument le fait que les règles édictées au sein de l'U.E.F.A l'avaient empêché de réaliser son transfert.²⁰ Il est donc bon de séparer les deux dimensions inhérentes à cette procédure : l'une relevant des instances nationales (celle concernant le R.F.C Liège et L'URBSFA) et l'autre relevant des instances internationales (celle concernant L'U.E.F.A)

17. *Ibidem.*, p. 44.

18. *Ibidem.*

19. *Ibidem.*

20. « La libre circulation des sportifs professionnels : état des lieux », Gelu Buzincu (Barreau de Bruxelles), 2009, http://www.droitdusport.be/cariboost_files/LA_20LIBRE_20CIRCULATION_20DES_20SPORTIFS_20PROFESSIONNELS_20-20ETAT_20DES_20LIEUX.pdf ; consulté le 15 mars 2016

2.1.1 Dimension nationale

Monsieur Bosman assigne les deux responsables devant le tribunal de première instance de Liège. Il reproche notamment à son ancien club d'avoir empêché son transfert en demandant à l'Union Belge la non-délivrance du C.I.T et il demande en ce sens, une indemnité mensuelle pour la période durant laquelle il restera encore sans club. Il ne remet nullement en cause le système des transferts en vigueur lors de cette accusation, mais il estime que c'est son ancien club qui a commis une faute.²¹

Dans la deuxième partie de son argumentation, il soulève à l'égard de l'Union Belge, le système des transferts. Il estime que ce dernier est responsable de bons nombres de ses maux et notamment sa perte d'emploi (puisque comme précédemment c'est ce règlement qui prévoit de suspendre le joueur), une entrave à sa liberté professionnelle (l'exigence d'un CIT figure aussi dans ce même règlement) et dernièrement, un obstacle à ses gains (cela va de soi, s'il n'a plus de club il ne perçoit plus de revenus).²²

Nous ne nous étendrons pas sur les réponses formulées par la Cour car c'est surtout la dimension internationale qui semble pertinente dans le cadre de ce travail.

2.1.2 Dimension internationale

Jean-Marc Bosman demanda au tribunal de première instance de Liège de dire que le règlement des transferts et les clauses de nationalité ne pouvaient s'appliquer à lui au vu de leur caractère inconciliable avec le traité de Rome en matière de libre circulation des travailleurs et de concurrence. C'est donc le tribunal de Liège qui a saisi la CJCE.²³ Voici les questions qui ont été posées à la cour :

« Les articles 48, 85 et 86 du traité de Rome du 25 mars 1957 doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils interdisent :

- (a) Qu'un club de football puisse exiger et percevoir le paiement d'une somme d'argent à l'occasion de l'engagement d'un de ses joueurs arrivés au terme de son contrat, pour un nouveau club employeur ;

21. E. Magier, *op.cit.*, p. 46.

22. *Ibidem.*

23. R. BLANPAIN, *op.cit.*, p. 12.

- (b) Que les associations ou fédérations sportives nationales et internationales puissent prévoir dans leurs réglementations respectives des dispositions limitant l'accès des joueurs étrangers ressortissants de la communauté européenne aux compétitions qu'elles organisent ? »²⁴

La CJCE répondit à cela dans l'arrêt BOSMAN :

« 1) L'article 48 du traité CEE s'oppose à l'application de règles édictées par des associations sportives, selon lesquelles un joueur professionnel de football ressortissant d'un État membre, à l'expiration du contrat qui le lie à un club, ne peut être employé par un club d'un autre État membre que si ce dernier a versé au club d'origine une indemnité de transfert, de formation ou de promotion.

2) L'article 48 du traité CEE s'oppose à l'application de règles édictées par des associations sportives selon lesquelles, lors des matches et des compétitions qu'elles organisent, les clubs de football ne peuvent aligner qu'un nombre limité de joueurs professionnels ressortissants d'autres États membres.

3) L'effet direct de l'article 48 du traité CEE ne peut être invoqué à l'appui de revendications relatives à une indemnité de transfert, de formation ou de promotion qui, à la date du présent arrêt, est déjà payée ou est encore due en exécution d'une obligation née avant cette date, exception faite pour les justiciables qui ont, avant cette date, engagé une action en justice ou soulevé une réclamation équivalente selon le droit national applicable. »²⁵

La Cour de justice des communautés européennes décida que le système de transfert des joueurs était contraire au droit européen et plus particulièrement à l'article 48 traitant de la libre circulation des travailleurs. En effet, ce système prévoyait qu'à la fin du contrat prévu entre le joueur et le club une somme pouvait tout de même être réclamée par ce dernier afin de laisser partir son joueur. La finalité de cet arrêt est donc de dire que les joueurs qui sont en fin de contrats sont, en finalité, des joueurs « libres » pouvant s'engager avec le club de leur choix.²⁶

24. *Ibidem.*

25. *C.J.C.E.*, 15 décembre 1995 (Fédération royale de Football et Royal Club Liégeois c. Bosman), C-415/93, président : G.C Rodriguez Iglesias, <http://eur-lex.europa.eu>

26. R. BLANPAIN, *op.cit.*, p. 13.

La conséquence est donc que la libre circulation des travailleurs se voit donc appliquée aussi aux sportifs.²⁷ Il faut noter que le principe de libre circulation des personnes dans l'ensemble des états membres est une des libertés fondamentales du traité fondateur de la communauté européenne.²⁸ Seulement, comme nous l'avons vu, ce principe n'a pas toujours été respecté en raison des règlements existants dans les différentes entités chargées de gérer le sport telle que l'U.E.F.A dans l'exemple ci-dessus.

De manière pragmatique, nous pouvons résumer en disant que premièrement, il n'est plus possible pour un club de réclamer une indemnité de transfert lorsque le contrat est fini et que deuxièmement, les limitations et quotas en raison de la nationalité ne sont plus autorisés.

2.2 Portée de l'arrêt

Il est important de noter quelques précisions pour bien comprendre les contours de cet arrêt.

2.2.1 Portée *ratione loci*

Premièrement, cet arrêt ne concerne pas les transferts de l'Union Européenne vers des pays tiers. Dans ce cas précis, les règles en vigueur à l'époque persistent toujours et une indemnité pourra être réclamée sans problème.²⁹ De plus, si un joueur professionnel à l'expiration de son contrat dans un club de son pays, souhaite s'engager pour un club de ce même pays, l'arrêt Bosman ne s'appliquera pas et ce seront les règles nationale qui seront applicables.³⁰

27. *Ibidem*.

28. « La libre circulation des sportifs professionnels : état des lieux », Gelu Buzincu (Barreau de Bruxelles), 2009, http://www.droitdusport.be/cariboost_files/LA_20LIBRE_20CIRCULATION_20DES_20SPORTIFS_20PROFESSIONNELS_20-_20ETAT_20DES_20LIEUX.pdf

29. R. BLANPAIN, *op.cit.*, p. 16.

30. *Ibidem*.

2.2.2 Portée ratione materiae

Cela concerne uniquement les joueurs dont le contrat est expiré. Pour les joueurs dont le contrat court toujours une somme pourra bien sûr être réclamée. Cela a une conséquence importante, comme le dit si bien Jean-rémi cognard : « A la suite de cet arrêt, la notion de transfert de sportifs ne désigne plus que les mutations intervenant en cours d'exécution d'un contrat de travail, et non plus au terme de celui-ci. »³¹

2.2.3 Portée ratione temporis

Le régime présenté ci-dessus ne s'applique que pour les contrats ayant été signés après le 15 décembre 1995.

2.3 Conséquences

Analysons ce que l'arrêt Bosman est venu changer dans le monde du football, et plus largement du sport, par une petite comparaison du système en vigueur avant cet arrêt et après.

2.3.1 Système avant 1995

A l'époque, le système était caractérisé par une mobilité limitée des sportifs. En effet, bon nombre de règles attentatoires à la libre circulation étaient en vigueur et cela corrélé à une absence de négociation collective menait à un système dénué de sens.³² Le plus gros avantage conféré par ce système était le fait que les joueurs restaient dans le même club et donc aucune concurrence n'existait entre les clubs pour les joueurs et, en conséquence, la compétition était d'autant plus équilibrée.³³

Nous ne nous étendrons pas dans le cadre de ce travail sur les règles limitatives de mobilité mais retenons simplement que la plus célèbre d'entre elles

31. J-R COGNARD, « Contrat de travail dans le sport professionnel », Paris, Juris Editions, 2012, p. 98.

32. J-J. GOUGUET, « le sport professionnel après l'arrêt Bosman : une analyse économique internationale », Limoges, Pulim, 2005, p. 17.

33. *Ibidem*.

fut celle qui plafonnait le nombre de joueurs étrangers par équipe de foot.

2.3.2 Système après 1995

Comme le dit si bien Didier Primault : « La mise en œuvre, dans le sport, de la libre circulation au sein de l'Europe communautaire, n'est pas responsable de toutes les évolutions constatées au cours des années qui ont suivi l'arrêt Bosman. Si elle ne constitue pas une condition suffisante à la libéralisation de l'économie du sport professionnel européen, elle en était une condition nécessaire et, elle fut, de ce fait, décisive. »³⁴ De nouveau, cette phrase marque l'importance de cet arrêt.

Analysons maintenant les quatre principales conséquences de l'arrêt Bosman en terminant par celle qui nous intéresse le plus.

a) Inflation des salaires

Ce sont bien sûr les meilleurs championnats qui ont le plus souffert de cette inflation. Par « meilleurs », nous entendons les championnats disposant des finances les plus importantes mais aussi, du niveau sportif le plus élevé. On constate principalement cela en Italie et en Angleterre. Il y a plusieurs raisons à ce phénomène et, pas uniquement la libéralisation du marché des joueurs, comme nous pourrions erronément, le penser. En effet, l'évolution significative des droits télévisés a poussé les clubs sportifs à modifier leurs stratégies de financement. Ce sont bien évidemment les meilleurs joueurs qui ont bénéficié de cet effet positif mais ils ont aussi pu compter sur des rémunérations tirées de l'utilisation de leur image qui sont en nette hausse ces dernières décennies.³⁵

b) Croissance exponentielle des transferts jusqu'en 2000

Suite à l'arrêt Bosman et ce, cinq ans durant, les prix des transferts se sont envolés. Cela est dû au fait que depuis 1995, il y a possibilité de spéculer sur le départ d'un joueur puisqu'ils sont maintenant libres de leurs mouvements.

34. D. PRIMAULT, « Les conséquences de la dérégulation du marché du travail », *in le sport professionnel après l'arrêt Bosman : une analyse économique internationale*, (sous la dir. de J.J. GOUGUET), Limoges, Pulim, 2005, p. 88.

35. D. PRIMAULT, *op.cit.*, p. 88.

Cela peut aussi expliquer le fait que certains clubs ont perdu de vue leur objectif qui était de monter une équipe compétitive capable de pouvoir atteindre un bon niveau de jeu, pour ne faire de ses joueurs que de simples marchandises, moyen somme toute facile de réaliser d'importants bénéfices. Aujourd'hui, il ne fait plus aucun doute que certains présidents de club ont pris le parti de réaliser des bénéfices au détriment des résultats sportifs du club.

Pour s'en rendre compte, il suffit de prendre l'exemple d'un club évoluant depuis de nombreuses années au sein de l'élite de notre pays : Le Standard de Liège. Après avoir glané deux titres consécutifs de champion (2008 et 2009), le club change de main et un nouveau propriétaire/président arrive en la personne de Roland Duchatelet en 2011. Dès son arrivée, ce dernier décide de vendre les cadres tels que Steven Defour (environ 6 millions d'euros) ou encore Elaquim Mangala (environ 7 millions d'euros) pour ne citer qu'eux. Dans le sens inverse, il ne dépense que 5 millions d'euros pour l'acquisition de 8 nouveaux joueurs lors de ce même mercato. Nous avons là un exemple criant d'un président qui souhaite faire fructifier son argent parfois au détriment du sportif, puisque lors de cette même saison, il finira à une modeste 4ème place à pas moins de 16 longueurs du rival anderlechtois qui coiffera les lauriers en fin de saison.³⁶ Pour information, ce président, plus soucieux de jouer le rôle d'un homme d'affaire que de répondre aux devoirs incombant à cette fonction, a dorénavant quitté le navire sous la pression des supporters mécontents. Son seul fait d'arme notable restera la deuxième place acquise lors de la saison 2014.

Le monde sportif est devenu une importante machine à produire de l'argent. D'un point de vue personnel, je trouve cela regrettable qu'une sphère d'activité vouée aux plaisirs des acteurs et des spectateurs devienne un lieu de jeu et, parfois, d'enrichissement pour ces magnats de l'argent. Si cette croissance fut stoppée, il ne faut pas chercher sa cause dans une remise en question

36. « Le bilan des transferts du Standard : 14 Millions dépensés en 2 ans! », Sport Foot Magazine, 29 mai 2013, <http://sportmagazine.levif.be/sport/foot-national/le-bilan-des-transferts-du-standard-14-millions-depenses-en-deux-ans/article-normal-259859.html> – « Defour et Mangal à Porto , c'est fait! », F. Genette, RTBF, 14 aout 2011, https://www.rtb.be/sport/football/belgique/jupilerproleague/detail_defour-et-mangala-a-porto-c-est-fait?id=6590933 – « Un nouveau défi pour Pierre François au Standard », Belga, La libre, 23 juin 2011, <http://www.lalibre.be/sports/football/un-nouveau-defi-pour-pierre-francois-au-standard-51b8d55be4b0de6db9c1e3a1> - Classement Jupiler Pro League 2011/2012, <http://www.ligue.fr/football/belgique/jupiler-pro-league-2011-2012/classement/> - Consultés le 26 février 2016.

des patrons de clubs mais plutôt, dans une diminution des moyens suite à la crise économique.³⁷

c) Recherche de nouvelles sources de revenus

Cet arrêt représente une sérieuse perte financière pour tous les clubs habitués à tirer profit du transfert de leurs joueurs dont le contrat est expiré. Pour cette raison, les clubs ont envisagé d'autres sources de revenus et notamment : la publicité, les droits télévisés, les ventes de maillots ou autres équipements, les billets d'entrée etc...

d) Augmentation de la mobilité des sportifs professionnels

C'est bien ici la conséquence qui nous intéresse particulièrement. Au niveau international, la mobilité des sportifs fut largement favorisée. Certains pays se sont spécialisés dans l'exportation de leurs plus grands talents alors que d'autres en ont profité pour se renforcer dans d'autres pays. La France a, par exemple, pris l'habitude de vendre ses talents au même titre que la Belgique. En France, on peut constater que cette tendance est très largement à la hausse depuis l'arrêt de 1995.³⁸ A l'inverse, des pays comme l'Angleterre ou encore l'Italie en ont profité pour faire leurs emplettes aux quatre coins du monde.³⁹ Il existe deux règles régissant principalement ces mouvements. Premièrement, les joueurs de qualités émigrent dans le but de trouver un défi à la hauteur de leurs talents. C'est la dimension sportive. Quant à la dimension économique, elle est corrélative. En effet, ce sont les clubs aux finances les plus solides qui peuvent se permettre de recruter les meilleurs joueurs et par conséquent, d'assouvir les désirs de challenges sportifs de ces derniers.⁴⁰

37. D. PRIMAULT, *op.cit.*, p. 88.

38. Cfr : Annexe 1.

39. Cfr : Annexe 2.

40. D. PRIMAULT, « Les conséquences de la dérégulation du marché du travail », in *le sport professionnel après l'arrêt Bosman : une analyse économique internationale*, (sous la dir. de J.J GOUGUET), Limoges, Pulim, 2005, p. 88.

Deuxième partie

TITRE II. Le régime fiscal des revenus du sportif

Introduction

Dans cette partie nous allons vraiment rentrer dans le vif du sujet en nous intéressant au régime fiscal en vigueur pour les revenus d'un sportif. Premièrement, nous étudierons les revenus en lien direct avec l'activité sportive. Ensuite, nous nous pencherons sur le sort réservé aux revenus accessoire à l'activité sportive, en particulier le sponsoring.

C'est cette grande diversité qui peut poser un certain nombre de problèmes. En effet, les revenus selon leur nature ne seront pas taxés de la même manière, mais de surcroît, ils proviennent d'emplacements différents dans le monde.

Prenons le cas du football et un exemple concret pour illustrer ce propos. Le footballeur le mieux payé au monde actuellement est Lionel Messi. En 2013, des chiffres à son sujet furent révélés. L'argentin aurait ainsi empoché la coquette somme de 41 millions d'euros tous revenus confondus, répartis de la façon suivante : 12,5 millions de salaire fixe, 2.5 millions en primes, et 26 millions de revenus divers (publicité, sponsoring, invitation à des événements rémunérés).⁴¹ Alors certes, de tels chiffres posent question d'un point de vue éthique lorsque l'on voit les problèmes gangrenant actuellement notre monde. Mais là n'est pas notre propos, nous souhaitons simplement mettre en évidence que, dans certains cas, pour des sportifs très médiatisés, la somme provenant de l'activité sportive en tant que telle n'est plus la part la plus importante des revenus totaux. Ici la dimension « internationale » est beaucoup moins importante puisque Lionel Messi est salarié et donc attaché à son club le F.C. Barcelone. Par contre, nous verrons qu'il n'en va pas de même pour les cyclistes ou encore les tennismen.

Nous pouvons aussi présenter le cas d'un autre sportif : Rafael Nadal. En 2014, il était le neuvième sportif le mieux payé du monde avec des revenus globaux s'élevant à pas moins de 45 millions de dollars (15 millions provenant des compétitions sportives auxquelles il a pris part et 30 millions provenant de ses sponsors). Cette année-là, il ne comptait pas moins de 8 partenaires différents : Kia, Thommy Hilfiger, Mapfre (assurance), Nike, Banco Sabadel, Richard Mille (montre) et Babolat. On voit donc l'importance des revenus

41. « Revenus annuels : Messi devant Ronaldo et Neymar », 2014, <http://www.ledauphine.com/sport/2014/03/18/revenus-annuels-messi-devant-ronaldo-et-neymar>, consulté le 20 mars.

découlant d'activités annexes au sport en tant que tel.⁴²

Nous en venons donc à la question clé : quelle différence de traitement existe entre ces différents revenus en provenance de leur nature mais aussi, de leur origine ? C'est ce que nous allons tenter d'analyser dans la suite de ce travail.

42. « Sponsors : retour gagnant pour la PME Rafael Nadal », Nicolas Stiel, 4 juin 2015, <http://www.challenges.fr/sport/20150604.CHA6528/sponsors-retour-gagnant-pour-la-pme-rafael-nadal.html> , consulté le 10 avril.

Chapitre 1

Les revenus découlant de l'activité sportive

Nous allons d'abord nous pencher sur le sort de ces revenus au point de vue national avant d'aborder ce qui a été mis en place au niveau international.

1.1 Fiscalité belge, Loi du 4 mai 2007

1.1.1 Ratio Legis

Lors de sa mise sur pied cette loi poursuivait principalement trois objectifs en lien avec les problèmes historiques évoqués.⁴³ Premièrement, elle souhaitait mettre en place un régime favorable pour les jeunes sportifs tout en gommant les discriminations constatées dans l'ancien système. Deuxièmement, il était nécessaire de ne pas sanctionner fiscalement les sportifs, formateurs et entraîneurs qui pratiquent leur sport dans un cadre accessoire en comparaison avec leur véritable activité professionnelle. Enfin, il était opportun d'inciter les clubs à investir dans la formation de leurs jeunes talents, dans le but de compenser l'augmentation salariale causée par le retrait de l'avantage concernant les sportifs non-résidents.⁴⁴

1.1.2 Régime en vigueur

Après avoir expliqué le système en vigueur à l'époque et les objectifs poursuivis par cette nouvelle loi, il est maintenant temps pour nous d'entrer

43. *Cfr.* TITRE I Chapitre 1.

44. « Le régime fiscal des sportifs rémunérés », Francois Collon, 2009, http://www.droitbelge.be/news_detail.asp?id=558, consulté le 5 mars.

dans le vif du sujet en commençant par une analyse de cette loi révolutionnaire pour le monde du sport. La principale conséquence découlant de la mise en place de ce nouveau régime est que les sportifs non-résidents se voient retirer leur statut fiscal avantageux.⁴⁵ En compensation, les clubs reçoivent une dispense partielle de paiement au trésor pour ce qui concerne le précompte professionnel.⁴⁶

A) Sportifs résidents

Un autre grand changement est qu'aujourd'hui, il existe des taux fixes et non pas progressifs qui s'appliquent dès le respect d'un certain nombre de conditions, aux revenus professionnels de certains sportifs mais aussi de leurs accompagnants. Bien sûr, si les conditions ne sont pas remplies, l'imposition se calcule toujours selon un taux progressif par tranche. Il est important également de noter que cela ne s'applique pas uniquement aux sportifs professionnels mais à tout sportif sans tenir compte de la discipline pratiquée.⁴⁷ Il existe deux taux distincts : 33% et 16.5%. En créant ce régime, la loi a pour but de mettre sur pied un régime qui s'applique de manière uniforme aux résidents et aux non-résidents. Puisque, comme nous l'avons vu précédemment, cela était le principal problème de l'ancien régime. Ce nouveau régime fait une distinction entre les jeunes sportifs et ceux plus âgés qui n'exercent plus qu'à titre accessoire ce genre d'activités. Tous les sportifs sont visés par ce régime peu importe leur discipline de prédilection.⁴⁸ Nous allons maintenant nous intéresser au sort réservé à ces deux catégories.

C'est ce qui est dorénavant prévu à l'article 171 du code d'impôts sur les revenus de 1992.⁴⁹

45. J. VAN DYCK, « Un régime flamant neuf pour les revenus professionnels des sportifs », *Fiscologue*, n° 1065, 2007, p. 1.

46. Doc. parl. Chambre 2006-2007, n° 51-2787/012

47. T. JANSEN, *op.cit.*, p. 27.

48. J. VAN DYCK, *op.cit.*, p. 1.

49. Art. 171 CIR/92 « Par dérogation aux articles 130 à 168, sont imposables distinctement, sauf si l'impôt ainsi calculé, majoré de l'impôt afférent aux autres revenus, est supérieur à celui qui donnerait l'application desdits articles à l'ensemble des revenus imposables :

1n° au taux de 33 p.c. :

- (a) les revenus divers visés à l'article 90, 1n° ;
- (b) les plus-values visées à l'article 90, 8n°, lorsque les biens auxquels elles se rapportent ont été aliénés au cours des 5 années suivant leur acquisition ;
- (c) (1) sans préjudice de l'application du 4n°, b, les plus-values de cessation sur des immobilisations incorporelles visées à l'article 28, alinéa 1er, 1n° et les indemnités visées aux articles 25, 6n°, a, et 27, alinéa 2, 4n°, a, obtenues en compensation d'une réduction d'activité, dans la mesure où elles n'excèdent pas les bénéfices ou profits nets imposables afférents à l'activité délaissée réalisés

1) Sportifs plus âgés et activité accessoire (33%) Il existait déjà un bon nombre de revenus taxés à ce taux non progressif de 33%. Mais la loi de 2007 et son article 2 ont étendu le champ d'application de ce taux à un plus grand nombre de personnes en lien direct ou indirect avec le sport.⁵⁰

Nous pouvons donc voir l'ajout de 3 catégories de personnes qui nous intéressent particulièrement dans le cadre de ce travail.

Nous commencerons par les sportifs âgés d'au moins 26 ans au 1er janvier

au cours des quatre années qui précèdent celle de la cessation ou de la réduction d'activité.

- (d) (2) les valeurs de rachat des contrats d'assurances-vie visés au 2n^o, b, lorsqu'elles sont liquidées d'une autre manière qu'au 4n^o, f ;
- (e) (2) les capitaux visés au 2n^o, c, lorsqu'ils sont liquidés d'une autre manière qu'au 4n^o, g ;
- (f) (3) les valeurs de rachat visées au 2n^o, d, lorsqu'elles sont liquidées d'une autre manière ;
- (g) (3) l'épargne, les capitaux et les valeurs de rachat visés au 2n^o, e, lorsqu'ils sont liquidés d'une autre manière ; >>...

4n^o au taux de 16,5 p.c. :

- (a) les plus-values réalisées sur des immobilisations corporelles ou financières affectées à l'exercice de l'activité professionnelle depuis plus de 5 ans au moment de leur réalisation, pour lesquelles il n'est pas opté pour la taxation étalée visée à l'article 47, et sur d'autres actions ou parts acquises depuis plus de 5 ans. La condition relative à la période d'affectation de 5 ans prévue à l'alinéa précédent n'est toutefois pas exigée lorsque les plus-values sont réalisées à l'occasion de la cessation complète et définitive de l'activité professionnelle ou d'une ou plusieurs branches de celle-ci ;
- (b) les plus-values de cessation visées au 1n^o, c, obtenues ou constatées à l'occasion de la cessation d'activité à partir de l'âge de 60 ans ou à la suite du décès ou à l'occasion d'une cessation définitive forcée, et les indemnités visées au 1n^o, c, obtenues à l'occasion d'un acte survenant à partir du même âge ou à la suite du décès ou à l'occasion d'un acte forcé. Par cessation définitive forcée ou par acte forcé on entend la cessation définitive ou l'acte qui est la conséquence d'un sinistre, d'une expropriation, d'une réquisition en propriété ou d'un autre événement analogue. Est également considérée comme étant une cessation définitive forcée celle qui résulte d'un handicap visé à l'article 135, alinéa 1er, 1n^o ;
- (c) les prix, subsides, rentes et pensions visés à l'article 90, 2n^o >>

50. « A l'article 171 du Code des impôts sur les revenus 1992, sont apportées les modifications suivantes : a) le 1n^o, modifié par les lois du 28 juillet 1992, du 28 décembre 1992 et du 28 avril 2003, est complété comme suit : « i) les revenus professionnels payés ou attribués aux : — **sportifs âgés d'au moins 26 ans au 1er janvier de l'exercice d'imposition, pour leurs prestations sportives ; — arbitres de compétitions sportives pour leurs prestations arbitrales ; — formateurs, entraîneurs et accompagnateurs pour leur activité de formation, d'encadrement ou de soutien des sportifs** ; à condition qu'ils perçoivent d'une autre activité professionnelle, des revenus professionnels qui atteignent un montant brut imposable total plus élevé que le montant brut imposable total des revenus professionnels perçus de leur activité précitée de sportif, d'arbitre, de formateur, d'entraîneur ou d'accompagnateur. » b) le 4n^o, modifié par les lois du 28 juillet 1992, du 28 décembre 1992, du 24 décembre 1993 et du 6 juillet 1994, par l'arrêté royal du 20 décembre 1996 et par les lois du 4 mai 1999, du 28 avril 2003, du 23 décembre 2005 et du 27 décembre 2005, est complété comme suit : « j) les rémunérations payées ou attribuées aux sportifs, en cette qualité, âgés de 16 à moins de 26 ans au 1er janvier de l'exercice d'imposition, pour un montant maximum de 12.300 euros par période imposable. »

de l'exercice d'imposition en ce qui concerne leurs prestations sportives. Ensuite, on retrouve les arbitres de compétitions sportives dans le cadre de prestations arbitrales. Enfin, nous retrouvons les formateurs et entraîneurs pour tout ce qui touche à la formation, l'encadrement, le soutien des sportifs.⁵¹

Il y a lieu de remarquer qu'une des conditions principales de ce taux particulier est que l'activité puisse être considérée comme accessoire. C'est à dire que le montant brut imposable résultant de la pratique de ce sport devra être inférieur au montant brut imposable résultant de son autre activité professionnelle ou de l'ensemble de ses autres activités professionnelles.⁵² Il est intéressant de noter évidemment que par « activité professionnelle » on exclut : sportif, arbitre, formateur ou encore accompagnateur. Une fois ces conditions remplies, le taux avantageux s'appliquera à l'ensemble des revenus tirés de cette activité quel qu'en soit le montant.⁵³

Le problème est que ce critère de distinction soulève pas mal d'interrogations principalement quant à son respect du principe d'égalité. En effet, deux personnes jouant dans le même club et gagnant une somme identique dans le cadre de leurs activités sportives pourraient être taxées différemment sur ces mêmes revenus en fonction de l'importance de leurs revenus professionnels. Nous arrivons donc ici à une taxation totalement arbitraire. Le problème existe aussi en ce qui concerne les pensionnés. Ils sont automatiquement exclus de l'avantage, étant donné qu'ils n'ont aucuns revenus professionnels. Or, si l'on se penche sur la proposition de loi, jamais il n'est fait mention d'une volonté de séparation entre personnes actives et non actives.⁵⁴

2) Jeunes sportifs (16.5%) C'est la deuxième grande nouveauté apportée par cette nouvelle loi. Il s'agit à nouveau d'une imposition distincte mais cette fois le taux est fixé à 16,5 % des rémunérations du sportif attribuées en cette qualité.⁵⁵ Il existe deux conditions pour bénéficier de ce régime : le sportif doit être âgé de 16 ans minimum et de 26 ans maximum au 1er janvier de l'exercice d'imposition. Ensuite, Il doit s'agir de la première tranche de 12300 euros qui doit être indexée c'est-à-dire 18779.64 euros pour l'exer-

51. T. JANSEN, *op.cit.*, p. 28.

52. *Ibidem.*

53. J. VAN DYCK, *op.cit.*, p. 1.

54. T. JANSEN, *op.cit.*, p. 29.

55. T. JANSEN, *op.cit.*, p. 28.

cice d'imposition 2016.⁵⁶ Tout ce qui dépassera ce plafond sera globalisé et imposé au taux normal de manière progressive.⁵⁷

B) Sportifs non-résidents

Ici, l'âge n'est plus le premier critère envisagé même s'il intervient lors du deuxième examen. En effet, la différenciation est basée sur le nombre de jour durant lesquels des revenus sportifs ont été perçus sur le territoire. Si ce nombre est inférieur à 30, nous retombons dans le système en vigueur avant la loi, c'est-à-dire un précompte libératoire de 18%. Par contre, si ce nombre est supérieur à 30, alors une distinction doit être opérée en fonction de l'âge. Ils seront considérés comme des résidents et donc seront soit soumis au régime des jeunes sportifs (16.5%) soit à celui des personnes exerçant de manière accessoire comme expliqué précédemment dans le point A.1 (33%).⁵⁸

1.2 Fiscalité internationale, article 17 OCDE et convention préventive de double imposition

Du point de vue international, au même titre que les artistes, les sportifs de haut niveau sont imposés sur base de l'article 17 du modèle de la convention fiscale de l'OCDE stipulant que le sportif non-résident qui exerce ses activités dans l'état peut être imposé dans celui-ci sur les revenus tirés de ces activités. En guise de préliminaire, précisons que l'article 17 du modèle de convention fiscale et l'OCDE fait partie d'un « modèle » et donc pour être applicable, il faut qu'il soit contenu dans une convention fiscale entre les deux pays concernés. Mais dans la plupart des cas, cette disposition est contenue dans les conventions fiscales bilatérales entre pays.⁵⁹

Tout d'abord, il sera bien sûr intéressant de définir le champ d'application de cet article pour voir qui entre exactement dans cette catégorie. Il est aussi opportun de noter que cet article 17 a été modifié de manière substantielle en

56. « Indexation annuelle des barèmes fiscaux (année de revenus 2015 - année d'imposition 2016) », Assuralia, http://www.assuralia.be/fileadmin/content/stats/03_Cijfers_per_tak/03_Pensioen/04_Fiscale_baremas/FR/01_Indexatie_fiscale_baremasF.pdf, consulté le 5 mars.

57. *Ibidem*.

58. « Le régime fiscal des sportifs rémunérés », Francois Collon, 2009, http://www.droitbelge.be/news_detail.asp?id=558, consulté le 5 mars.

59. M. Stefaner et W. Loukota, *in taxation of artistes and sportsmen in international Tax Law* (sous la dir. De W. LOUKOUTA et M. STEFANER), Taxmann publications, 2007, p. 7.

2014 (modification escomptée depuis de longues années déjà). Cette modification a pour but que l'article colle au mieux à la réalité. Il sera donc propice de comparer le système existant avant et après cette modification. C'est en partie grâce à cet article que nous pourrons bien comprendre l'imposition des sportifs dits "mobiles". Dans cette partie, nous commencerons par définir la résidence fiscale qui sera très utile pour l'application de l'article 17. Ensuite, nous présenterons l'OCDE pour enfin nous pencher en détail sur cet article, sur la double imposition et sur les solutions visant à éviter cette dernière. Nous terminerons par une mise en perspective du système avec les réalités socio-économiques existantes dans le monde du sport.

1.2.1 La résidence fiscale

Il s'agit d'un concept cardinal dont nous ne pourrons faire fi dans le cadre de ce travail et, surtout, dans le contexte de la double imposition. Si nous prenons une définition d'un site peu spécialisé tel que Wikipédia, elle sera définie de cette manière : « *Un résident est une personne physique ou morale dont le domicile principal est situé dans un pays donné et juridiquement considérée comme telle par l'administration de celui-ci. La qualité de résident est indépendante de la nationalité de la personne concernée.* »⁶⁰

Il faut noter que la notion de résidence est une condition d'application des conventions préventives de double imposition dont nous parlerons plus loin. En effet, en son article 1er la convention modèle de l'OCDE indique que la convention s'appliquera uniquement aux personnes résidant dans un état contractant ou dans les deux.⁶¹

L'objectif ici est d'aller plus loin dans ce concept et de bien comprendre ce qu'il recouvre. La notion de résidence fiscale est interdépendante de celle de domicile fiscal. Ce sont deux conceptions primordiales pour le calcul de tous types d'impôts. En fait, selon qu'une personne ou une société est résidente fiscale ou non d'un pays, les revenus soumis à l'impôt varieront grandement. Le principe général étant que le pays de résidence bénéficie d'un pouvoir d'imposition sur l'ensemble des revenus mondiaux de ses résidents.⁶² C'est ici que

60. Wikipédia, l'encyclopédie libre, [http://fr.wikipedia.org/wiki/RÃsidence_fiscale](http://fr.wikipedia.org/wiki/R%C3%A9sidence_fiscale), consulté le 12 mars.

61. HUYLEBROUCK C., « Mise en perspective de la notion de « résidence » en droit fiscal international », in *Fiscalité internationale en Belgique* (sous la dir. de E. TRAVERSA et I. RICHELLE), Bruxelles, Larcier, 2013, p. 8.

62. C. DELVAUX et J.L. WUIDARD, « Notion de domicile fiscal », Ordre des avocats du barreau

l'on voit que c'est vraiment fondamental dans le cadre de l'étude qui nous concerne, étant donné qu'un sportif perçoit des revenus à différents endroits du globe.

Les habitants du Royaume sont soumis aux impôts des personnes physiques, les autres sont soumis à l'impôt des non-résidents. Ce sont deux types d'impôts différents. Pour savoir si l'on est un habitant du Royaume, il existe deux critères alternatifs. Ces critères sont énumérés dans le code d'impôts sur les revenus en son article 2.⁶³

Premièrement, nous retrouvons le domicile fiscal.⁶⁴ Ce dernier a été défini par la Cour de Cassation en 1941 : « le domicile spécial de fait qui peut être indépendant du domicile civil et de la nationalité, qui s'établit, s'affirme et se consolide par un ensemble de faits et circonstances ». ⁶⁵ C'est donc un élément purement factuel et non juridique. La jurisprudence, et notamment la Cour de Cassation, prend bien soin de le distinguer du domicile civil : « Au sens de l'article 3 du CIR 92, le domicile fiscal est une notion de fait, caractérisée nécessairement par une certaine permanence ou continuité ». ⁶⁶

Ensuite, l'article fait mention du siège de la fortune qui est le second critère alternatif pour avoir sa résidence fiscale en Belgique.⁶⁷ Pour bien comprendre la portée de ce terme il faut de nouveau se baser sur la jurisprudence. La Cour de Cassation estime qu'il s'agirait en réalité de l'endroit qui est le centre de gestion de l'essentiel du patrimoine d'une personne et que cela se caractériserait par une certaine unité.⁶⁸ Elle précisera dans un arrêt postérieur que le siège de la fortune est une notion indépendante de la résidence effective et du coup, ce siège peut rester en Belgique même si cette dernière se situe à l'étranger. Ici aussi, il s'agit d'une notion de fait. Il faudra par exemple

de Liège : Espace entreprises, 2012.

63. Art. 2 du CIR/92 : « Par habitants du Royaume, on entend : a) les personnes physiques qui ont établi en Belgique leur domicile ou le siège de leur fortune ; 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. Pour les personnes mariées qui ne se trouvent pas dans un des cas visés à l'article 126, § 2, alinéa 1er, le domicile fiscal se situe à l'endroit où est établi le ménage. »

64. C. DELVAUX et J.L. WUIDARD, *op.cit.*

65. Cass. 6 octobre 1941 Nogueira, Pas. 1941, I, 368.

66. Cass., 3 juin 2002, RG F010017F.

67. « Domicile fiscal : droit interne et conventions préventives de la double imposition », IPCF, *pacioli*, nn° 360, 2013, p. 2.

68. Cass., 7 septembre 1965

avoir égard aux factures de gaz, à la nationalité des comptes en banques, à la nationalité des sources de revenus etc...⁶⁹ 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.

Une fois les concepts définis, il est temps de voir comment prouver cela. Premièrement sur qui repose la charge de la preuve ? Assez intuitivement, nous comprenons que c'est l'administration qui doit prouver la qualité d'habitant du Royaume.⁷⁰ Deux présomptions légales sont toutefois prévues pour simplifier le travail de l'administration.

Premièrement, nous retrouvons l'inscription au registre national. Toute personne figurant dans le registre est présumée être un habitant du royaume. Comme bon nombre de présomptions, cette dernière est réfragable. Pour cela, il faudrait que celui à l'égard de qui elle s'oppose puisse prouver que ni le siège de sa fortune ni son domicile fiscal ne se situe sur le territoire belge.⁷¹

Deuxièmement, on retrouve le lieu d'établissement du ménage. Il s'agit ici d'une présomption irréfragable. Elle vise aussi bien les personnes mariées au sens strict que les personnes vivant en cohabitation légale. Cette présomption énonce que leur domicile fiscal est présumé correspondre au lieu d'établissement de leur ménage.⁷²

1.2.2 Présentation de l'OCDE

Avant de rentrer dans les détails de ces conventions, il serait bon de présenter l'organe qui les élabore à savoir : l'OCDE. Ces acronymes signifient en réalité : Organisation de Coopération et de Développement Economiques. Sa mission est de soutenir et d'encourager toutes les politiques œuvrant pour le bien être, qu'il soit social ou économique, partout dans le monde. On pourrait définir cet organisme comme une sorte de plateforme offerte aux différents groupements. Ils peuvent se rencontrer au sein de cette dernière dans le but de trouver des solutions à leurs problèmes communs. L'organisation est là pour aider les

69. C. DELVAUX et J.L. WUIDARD, *op.cit.*

70. « Domicile fiscal : droit interne et conventions préventives de la double imposition », *op.cit.*, p. 2.

71. *Ibidem.*

72. « Domicile fiscal : droit interne et conventions préventives de la double imposition », *op.cit.*, p. 2.

gouvernements à trouver le facteur commun à leurs différents problèmes.⁷³

C'est une organisation qui est également bien connue pour ses publications en terme de normes internationales dans une multitude de domaines et notamment, en fiscalité, par le biais des conventions dont nous parlerons plus en détail par la suite.⁷⁴

Pour synthétiser, l'OCDE poursuit un but large mais louable : améliorer la vie de tout un chacun. C'est ce que prouve aussi son slogan : « *des politiques meilleures pour un monde meilleur* ». ⁷⁵ Pour ce faire, elle travaille avec une multitude d'acteurs (entreprises, syndicats, gouvernements...) dans un grand nombre de domaines (agriculture, fiscalité). Ses actions sont décrits sur son site internet d'une façon telle qu'il nous est impossible de reformuler ces dires : "Tous nos travaux ont pour point commun un engagement partagé en faveur du développement durable, de l'emploi et des échanges, reposant sur la coopération internationale et visant le bien-être de tous. Chemin faisant, nous nous efforçons aussi de rendre la vie plus dure aux terroristes, aux fraudeurs fiscaux, aux entrepreneurs véreux et à tous ceux qui sapent les fondements d'une société juste et ouverte." ⁷⁶

Pour parfaire la présentation, elle s'organise suivant cinq valeurs fondamentales : ⁷⁷

- **Objectivité** – Nos analyses et nos recommandations sont indépendantes et factuelles.
- **Ouverture** – Nous encourageons le débat et la compréhension mutuelle sur des questions cruciales pour le monde.
- **Audace** – Nous osons mettre en question les idées reçues, à commencer par les nôtres.
- **Prospective** – Nous identifions et abordons les défis nouveaux et les enjeux à long terme.
- **Éthique** – Notre crédibilité est bâtie sur la confiance, l'intégrité et la transparence.

73. « L'organisation de coopération et de développement économique (OCDE) », consultable : <http://www.oecd.org/fr/apropos> site officiel.

74. *Ibidem*.

75. *Ibidem*.

76. *Ibidem*.

77. "L'organisation de coopération et de développement économique (OCDE)", *op.cit*.

1.2.3 Présentation du système

Le principal risque pour un sportif qui change souvent de pays dans le cadre de ses activités est celui de la double imposition. Si une convention fiscale internationale a été signée entre deux pays, par exemple la Belgique et l'état dans lequel le sportif est résident, il faudra faire application de la convention pour éviter cette double imposition car l'état de résidence garde, en principe, le droit d'imposer ces revenus. C'est pour cette raison qu'une coordination doit être réalisée au niveau international, de manière à supprimer totalement le risque de double imposition. Il faut de nouveau se pencher vers le site de l'OCDE pour obtenir une définition précise de la double imposition : "définie d'une manière générale comme l'application d'impôts comme l'application d'impôts comparables dans deux (ou plusieurs) Etats au même contribuable, pour le même fait générateur et pour des périodes identiques"⁷⁸

C'est pour régler ce problème que le modèle de l'OCDE de convention fiscale a été mis sur pied. Ce dernier permet de régler les problèmes se posant le plus souvent de manière uniforme.⁷⁹

Analysons donc ce modèle de convention et plus particulièrement l'article 17 qui nous concerne en particulier :⁸⁰

Si nous résumons le propos de cet article, cela veut simplement dire que l'état dans lequel un sportif ou un artiste non-résident exerce ses activités est en mesure de taxer les revenus émanant de ces dernières. La difficulté, c'est que le régime taxatoire réservé à ces revenus est différent de celui existant pour d'autres activités.⁸¹ Il y a donc trois questions à traiter pour aboutir à

^{78.} *Ibidem.*

^{79.} *Ibidem.*

^{80.} Art. 17 OCDE : "1.. Nonobstant les dispositions des articles 7 et 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. 2. 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 lui-même mais à une autre personne, ces revenus sont imposables, nonobstant les dispositions des articles 7 et 15, dans l'État contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées"

^{81.} « L'OCDE publie un projet pour commentaires portant sur des questions liées à l'application de l'article 17 (Artistes et Sportifs) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » : <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/locdepublieunprojetpourcommentairesportantsurdesquestionslieesalapplicationdelarticle17artistesetsportifsdumodeledeconventionfiscaledelocde.htm>

une compréhension parfaite de l'article. Premièrement, qu'entend-on exactement par "artistes et sportifs" ? Ensuite, en quoi consiste concrètement les activités dites « personnelles » d'un artiste ou d'un sportif ? Dernièrement, quelles sont les règles en vue de déterminer la source mais aussi la répartition des revenus lorsque les activités sont exercées dans plusieurs états ?⁸² Pour nous aider à comprendre tous les contours de cet article clé nous allons devoir nous appuyer sur deux autres documents de l'OCDE. Premièrement, la mise à jour 2014 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et deuxièmement, un document intitulé : "Questions relatives à l'article 17 du modèle de convention fiscale de l'OCDE." Nous ne verrons pas tous les contours de cet article 17 car il a fait couler énormément d'encre. Nous nous contenterons des commentaires concernant notre sujet, pour se faire essayons de répondre aux 3 questions énoncées précédemment.

A) Qu'entend-on qu'entend-on exactement par "artistes et sportifs"

Nous ne doutons pas du fait que le contour de la notion d'artistes regorge d'intérêt cependant, pour aller droit au but nous allons nous intéresser exclusivement au terme "sportifs".

Pour vraiment comprendre c'est qu'est un sportif il faut s'intéresser à ce qu'il exerce c'est-à-dire le sport dans son sens large. Nous pouvons définir le sport comme une activité physique requérant la mobilisation de groupes de muscles. Le but est défini dans un cadre général de règles définies à l'avance et un gagnant est proclamé à la fin du temps déterminé ou une fois un objectif défini atteint. En général, le sport revêt une dimension tactique et peut aussi nécessiter un entraînement régulier en vue de performer lors d'une compétition déterminée.⁸³

C'est une question extrêmement importante car elle va nous permettre de définir le champ d'application *ratione personae* de l'article. Il n'existe malheureusement pas de définition précise de ce terme. Cependant, il doit être entendu dans son sens large. Il ne vise donc pas uniquement les sports athlétiques traditionnels mais également les autres acteurs sportifs tels que les

82. *Ibidem*.

83. J. ZOUBEK, "Notion of Sportsmen in art. 17 OECD Model", in *taxation of artistes and sportsmen in international Tax Law* (sous la dir. De W. LOUKOUTA et M. STEFANER), Taxmann publications, 2007, p. 41.

jockeys, les joueurs de golf, les joueurs de tennis mais également les footballeurs.⁸⁴ D'après les commentaires, il faudrait encore voir plus large et des activités revêtant plutôt un caractère divertissant, pourraient également faire partie du champ d'application de l'article. Nous pensons notamment aux joueurs de bridge, d'échec ou encore de snooker.⁸⁵ Cela découle d'un commentaire sur le modèle OCDE qui a demandé que l'on change le terme « athlète » par « sportsmen ». Cette modification à vue le jour afin que l'article 17 ne couvre pas seulement les événements athlétiques, c'est-à-dire ceux requérant le déploiement d'une activité physique, mais aussi certaines activités dont l'implication physique n'est qu'accessoire comme les 3 dernières citées.⁸⁶ En effet, ce commentaire énonce que « the articles also applies to income from other activities which are usually regarded as of an entertaining character, such as those deriving from billiards and snooker, chess and bridge tournaments ».⁸⁷

A contrario, l'impresario chargé d'organiser la prestation d'un sportif n'entre pas dans le champ d'application de l'article. Néanmoins, tous les revenus qu'il perçoit pour le compte d'un sportif peuvent être visés par cet article.⁸⁸

Il faut également bien comprendre que le cadre dans lequel ces activités sont exercées peut avoir son importance. Par activité sportive, on entend une activité publique et ce, sans avoir égard à la discipline exercée. Cela fait donc écho à ce que nous annoncions plus haut : des tournois de billards ou d'échec peuvent parfaitement rentrer dans cette catégorie. A l'inverse, des activités telles que la plongée sous-marine ou la chasse ne rentreront pas dans cette catégorie car il leur manque le caractère « public ».⁸⁹

Partant de tout ce qui a été mis en lumière auparavant, nous pouvons af-

84. « Commentaires sur l'article 17 concernant l'imposition des artistes et des sportifs », § 1, point 7 dans la mise à jour 2014 du modèle de convention fiscale de l'OCDE du 15 juillet 2014.

85. « Commentaires sur l'article 17 concernant l'imposition des artistes et des sportifs », § 1, point 8 dans la mise à jour 2014 du modèle de convention fiscale de l'OCDE du 15 juillet 2014.

86. J. ZOUBEK, *op.cit.*, p. 42.

87. « L'OCDE publie un projet pour commentaires portant sur des questions liées à l'application de l'article 17 (Artistes et Sportifs) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » : <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/locdepublieunprojetpourcommentairesportantsurdesquestionslieesalapplicationdelarticle17artistesetsportifsdumodeledeconventionfiscaledeleocde.htm>, consulté le 20 mars 2016.

88. *Ibidem*.

89. J. SCHAFFNER, « Droit Fiscal International », Editions Promoculture, Luxembourg-Ville, 2005, p. 390.

firmer qu'un sportif est une personne exerçant une activité physique (parfois accessoire) et qui par ses compétences dans le domaine et ses performances, parvient à attirer une audience sur sa personne.⁹⁰

B) En quoi consistent concrètement les activités “personnelles” d'un artiste ou d'un sportif

Il faut bien comprendre que l'article 17 ne concerne que les activités sportives. Cela signifie que le champ d'application *ratione materiae* de cet article ne couvre pas les revenus publicitaires. Il est parfois difficile de définir la limite entre les deux. Par exemple, si un sportif tire une rémunération du simple fait qu'il revêt des vêtements d'une marque précise durant une compétition spécifique, on pourra considérer que cela est couvert par l'article 17. Dans ce cas précis, on considérera que ce sont des revenus tirés de l'activité sportive. Nous verrons plus tard dans ce travail le régime réservé aux revenus publicitaires. Quant à l'identité de la personne versant cette rémunération elle importe peu. En effet, que cette dernière soit versée par un sponsor ou par l'organisateur de la réunion sportive n'a aucune espèce d'importance.⁹¹ Que le sportif perçoive le revenu de manière directe ou indirecte ne change absolument rien au caractère personnel de l'activité.⁹² Cela veut dire que le sportif doit en fait exercer personnellement l'activité, c'est à dire être présent et engagé personnellement dans l'état de la source.⁹³ Même une apparition non récurrente peut être prise en compte.

C) Quelles sont les règles permettant de déterminer la source mais aussi la répartition des revenus lorsque les activités sont exercées dans plusieurs états ?

Pour le lieu d'exercice de l'activité, il peut exister des difficultés. Pour l'illustrer, un exemple repris par Jean Schaffner dans son ouvrage est celui d'une équipe qui jouerait une compétition telle que la *Champion's League*. La problématique est d'arriver à déterminer s'il y a effectivement exercice par le joueur d'une activité sportive personnelle dans l'état qui reçoit lors d'un match. Si nous prenons l'exemple des Etats-unis, le problème ne se posera pas. En effet, selon la convention modèle en vigueur aux Etats-unis, l'état

90. *Ibidem.*, p.42

91. J. SCHAFFNER, *op.cit.*, p. 390.

92. R. BETTEN, «Annex to advocate general's conclusion or whether or not Art. 17 of the OECD model applies to the basic salaries of sportsmen », *European Taxation* 5 », 2006, pp. 231-236.

93. J. ZOUBEK, *op.cit.*, p. 48.

d'activité n'a pas le droit d'imposer si les revenus du sportif sont inférieurs à 20.000 USD c'est-à-dire 17914 euros. En conséquence, lorsque les prestations ne sont pas continues dans le temps, l'état de résidence gardera exclusivement le pouvoir d'imposition.⁹⁴

La même question s'est posée aux Pays-Bas pour un cycliste professionnel. En l'occurrence, ce sportif résidait dans cet état mais participait à des compétitions dans trois pays différents à raison de 48 jours par an. Il faut aussi tenir compte du fait que ce sportif s'entraînait durant 52 jours dans ces trois lieux.⁹⁵ C'est la Cour d'Appel de 's-Hertogenbosch qui fut chargée de résoudre ce cas. En conclusion, les juges ont décidé que les gains de courses, mais aussi les parties du salaire afférentes aux périodes d'entraînement devaient être imposées dans l'état d'activité sur base de l'article 17.

Enfin, il est intéressant pour nous d'analyser un cas de droit belge qui permettra de comprendre cela, mais aussi pour la suite de notre travail. C'est pour cette raison que nous allons analyser cet arrêt de manière beaucoup plus détaillée que pour les deux précédents. Il s'agit d'un arrêt de la Cour d'Appel de Gand du 25 février 2014.⁹⁶

Commençons par relater quelque peu les faits de cette affaire. Cet arrêt concerne un coureur cycliste. Ce dernier était engagé par deux équipes basées en Belgique. Durant les années 2006-2007, il participe à plusieurs courses partout dans le monde : Danemark, Portugal, Espagne, Suisse, UK, France, Pays-bas, Espagne et Qatar. Ses revenus se divisaient en trois parties : un salaire annuel, un bonus annuel basé sur les performances et enfin, les prix inhérents aux différentes compétitions. Il fallait donc analyser les différentes conventions de double imposition conclues avec les pays cités auparavant. Dans le cas en présence, il existe trois types de situations. Premièrement, pour ce qui concerne l'Italie, le Portugal, le Danemark, l'UK, l'Espagne et la Suisse, il existe dans leurs conventions un article similaire à l'article 17 du modèle OCDE. Cet article préconise la méthode de l'exemption pour éviter la double imposition (à l'instar de la Belgique). Deuxièmement, il existe aussi une convention préventive de double imposition avec les Pays-Bas. Cette

94. *Ibidem*, p. 391.

95. *Ibidem*.

96. Ghent Court of Appeals, 25 February 2014, nn° 2012/AR/2737, Le Courrier Fiscal, nn° 2014/383.

dernière prévoit aussi un mécanisme pour pallier à une éventuelle double imposition mais cette fois, c'est par la méthode de l'imputation qu'elle poursuit ce but. Enfin, aucune convention n'existe avec le Qatar.⁹⁷

D'après l'administration fiscale, le salaire devait être taxé proportionnellement entre chaque pays impliqué. Il faut traduire cela par une fraction. A la place du numérateur, l'on indiquera le nombre de jour passé à l'étranger dans le but de participer à des compétitions ou de s'entraîner pour ces dernières. A la place du dénominateur, on placera le chiffre 220. Ce chiffre a été fixé par défaut et il correspond au nombre de jours de travail contenus dans une année. L'administration fiscale considérerait qu'avec les conventions préventives de double imposition, l'article 17 ne pouvait s'appliquer que si un lien existait entre la rémunération et l'activité sportive alors que l'article 15 devait s'appliquer aux autres activités rémunérées.⁹⁸ Rappelons le contenu de l'article 15.⁹⁹

La conséquence de cela est que les entraînements qui ne sont pas reliés de manière directe à un événement spécifique était taxable sur notre territoire, du moins tant que le cycliste n'exerçait pas l'activité plus de 183 jours dans un autre état contractant.¹⁰⁰

Le contribuable, lui, ne voyait pas les choses du même œil et avançait le fait que l'article 17 était applicable à l'entièreté de son salaire à l'exclusion de l'article 15. En effet, pour lui les deux articles ne peuvent jouer conjointe-

97. E. TRAVERSA et G. ZEVEN, « Belgium : Allocation of employment income from sportspersons » in *Tax Treaty Case Law around the globe* (sous la dir. De M. lang), 2015, p. 286.

98. E. TRAVERSA et G. ZEVEN, *op.cit.*, pp. 286-287.

99. Art. 15 Modèle de convention fiscale OCDE : « 1. Sous réserve des dispositions des articles 16, 18 et 19, 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. 2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant ne sont imposables que dans le premier État si : a) le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée, et b) les rémunérations sont payées par un employeur, ou pour le compte d'un employeur, qui n'est pas un résident de l'autre État, et c) la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable que l'employeur a dans l'autre État. 3. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure, sont imposables dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé. »

100. E. TRAVERSA et G. ZEVEN, *op.cit.*, p. 287.

ment.¹⁰¹

Analysons le développement effectué par la Cour d'Appel. La Cour après analyse du contrat de travail, décida que l'élément central de ce dernier est la participation à des compétitions ce qui génère de la publicité ainsi que de la visibilité au profit de l'équipe cycliste. Suite à cette argumentation, la Cour décida de prendre en considération uniquement les jours de compétitions officiels à l'exclusion des entraînements, que ces derniers soient individuels ou même collectifs.¹⁰² Voici l'extrait de l'arrêt de la Cour soutenant cette thèse : « In de arbeidsovereenkomst van de eerste geïntimeerde met de NV O.P. wordt aangegeven dat de eerste geïntimeerde zich ertoe verbindt zijn functie als beroepswielrenner uit te oefenen in de hoedanigheid van wielrenner op de weg, voor rekening van de werkgever, gedurende de wielerseizoenen 2005 en 2006, voor de sportmanifestaties die vermeld worden op de nationale en internationale kalender.

In de beide arbeidsovereenkomsten wordt aan de geïntimeerde een jaarlijkse brutovergoeding toegekend die zal uitbetaald worden in 12 gelijke maandelijkse schijven. Deze bezoldiging is niet gekoppeld aan bepaalde wedstrijden. Er wordt in de arbeidsovereenkomsten enkel gepreciseerd dat het programma van de wedstrijden waaraan de wielrenner zal deelnemen in overleg met de ploeg zal beslist worden op voorwaarde dat de wielrenner meedoet aan minstens 90 wedstrijddagen per jaar (behoudens overmacht, ongeval of ziekte) bij de wedstrijden van de internationale UCI-kalender.

Uit de arbeidsovereenkomsten is af te leiden dat de werkgever van de eerste geïntimeerde hem telkens in dienst nam voornamelijk met het oog op het rijden van wielervedstrijden. Dit is logisch nu het in die wedstrijden is dat de werkgever zijn doelstellingen kan bereiken : in wezen publiciteit (in de brede zin van het woord) maken via het koersspektakel. Ongeacht welke positie de betreffende renner in de einduitslag behaalt, kan hij (in meerdere of mindere mate, op verschillende momenten van de wedstrijd) meewerken aan het resultaat van de ploeg en/of van een ploeggenoot waarmee de sponsors (die precies daarop uit zijn) zoveel mogelijk in beeld en de aandacht komen.

101. E. TRAVERSA et G. ZEVEN, *op.cit.*, p. 287.

102. *Ibidem*.

Dit houdt in dat de eerste geïntimeerde ter uitvoering van deze arbeidsovereenkomsten het nodige moest doen om dergelijke wielervedstrijden te kunnen rijden, wat noodzakelijkerwijze intensieve training/voorbereiding vereist. Er moet van uitgegaan worden dat in beginsel elke training gebeurt met het oog op het rijden van de wielervedstrijd, of dit nu trainingen zijn onder leiding en toezicht van de werkgever, dan wel individuele training op het uitsluitend initiatief van de wielrenner.

De vergoeding die de eerste geïntimeerde ontvangt in uitvoering van de arbeidsovereenkomsten heeft dan ook noodzakelijkerwijze ook betrekking op de trainingen/ voorbereidingen, voor een specifieke wedstrijd in het bijzonder, dan wel voor het onderhouden van de conditie nodig om aan die wedstrijden te kunnen deelnemen in het algemeen. »¹⁰³

En conséquence, la partie du salaire qui doit être exemptée sur base de l'article 17 doit être déterminée par une fraction. Les jours de compétition à l'étranger du cycliste sont utilisés comme numérateur. Quant au dénominateur, on utilisera le nombre de jours passés en compétition (aussi bien à l'étranger qu'à domicile). Il faudra multiplier cette fraction par l'ensemble du salaire pour obtenir la somme taxable. Cette formule s'applique non seulement au salaire annuel, mais aussi aux bonus ainsi qu'aux prix relatifs aux différentes compétitions.¹⁰⁴ En guise d'exemple voici les chiffres pour l'année 2007 en ce qui concerne le cas développer ici¹⁰⁵ : « *Voor het aanslagjaar 2007 betekent hetgeen voorafgaat dat de eerste geïntimeerde in totaal 135 wedstrijddagen gereden heeft, en dat de bezoldiging voor de volgende prestaties in het buitenland als vrijgesteld dient te worden beschouwd :*

- *Denemarken 9*
- *Frankrijk 0*
- *Groot-Brittannië 8*
- *Italië 31*
- *Nederland 0*
- *Portugal 7*
- *Spanje 16*
- *Zwitserland 8*

→ 79 *Het vrij te stellen gedeelte van de bezoldiging is derhalve 96.609,48*

103. Ghent court of appeals, 25 february 2014, nn° 2012/AR/2737, le Courrier Fiscal, nn° 2014/383

104. E. TRAVERSA et G. ZEVEN, *op.cit.*, p. 288.

105. *Cfr.* Annexe 3 pour le calcul intégral.

$EUR \times 79/135 = 56.534,44 \text{ EUR.} \gg^{106}$

En conclusion, cela signifie que, s'il n'existe pas d'article semblable à l'article 17 dans la convention de double imposition conclue avec un pays, alors l'article éventuellement présent dans cette dernière et qui correspond à l'article 17 de la convention OCDE devrait être applicable. Malheureusement, s'il n'existe pas de CPDI, alors aucune exemption n'aura lieu. C'est le cas ici avec le Qatar et donc on ne peut empêcher la double imposition.¹⁰⁷

Cette décision montre à quel point il existe des difficultés à appliquer ce fameux article 17. Il existe pas mal de problèmes pour déterminer exactement son champ d'application et notamment les activités devant être comprises dans ce dernier (entraînements etc...). De manière générale, on appliquera non pas l'article 17 mais bien l'article 15 pour les revenus qui ne sont pas en lien direct avec les activités exercées dans l'autre pays. Par exemple, si un joueur reçoit une rémunération en échange du droit d'utilisation de son image pour une compétition à laquelle il participe, on considèrera que c'est suffisamment lié pour rentrer dans le champ d'application de l'article 17.¹⁰⁸ Cependant il existe des cas où il est assez compliqué d'estimer si les revenus sont effectivement tirés de l'activité personnelle exercée en tant que sportif ou non pour se faire il faut se rapporter au commentaire 2014 de L'OCDE.

Ces quelques principes sont remarquablement synthétisés dans l'article : « *sportifs salariés prestant en Belgique et à l'étranger : quelle clé de répartition ?* ». C'est pour cette raison que j'ai choisi ici de reprendre les dires de cet auteur qui réalise un très bon résumé des principes développés dans le commentaire de 2014 sur le modèle de convention de l'OCDE et plus particulièrement son article 17 : « Ainsi ce commentaire précise que la préparation, comme l'entraînement, fait partie des activités normales des sportifs. Si un sportif est rémunéré pour le temps consacré aux entraînements ou aux activités de préparation similaires accomplies dans un État (ce qui est très fréquent pour des sportifs salariés), la rémunération correspondante, ainsi que la rémunération pour le temps passé à voyager dans cet État pour les entraînements (ou des ac-

106. Ghent court of appeals, 25 february 2014, nn° 2012/AR/2737, le Courrier Fiscal, nn° 2014/383

107. *Ibidem*.

108. « Sportifs salariés prestant en Belgique et à l'étranger : quelle clé de répartition ? », D.D, 30 mars 2016, <http://www.monkey.be/secure/documentview.aspx?id=mfne12702764&state=changed>, consulté le 2 avril 2016.

tivités de préparation similaires), relèveraient de cet article. Ce principe vaut indépendamment du fait que ces entraînements ou préparations similaires se rattachent ou non à des manifestations publiques spécifiques dans cet État (par exemple, la rémunération versée au titre de la participation à un stage de préparation d'avant-saison serait couverte).

L'emploi est exercé à l'endroit où le salarié est physiquement présent lorsqu'il exerce les activités au titre desquelles les revenus liés à l'emploi sont payés. Lorsque la rémunération perçue par un sportif salarié d'une équipe couvre diverses activités qui doivent être exercées au cours d'une certaine période (par exemple, un salaire annuel couvrant différentes activités telles que les entraînements, déplacements avec l'équipe, participation à un match, etc.), il convient donc, sauf s'il s'avère que tout ou partie de la rémunération doit être répartie différemment, de répartir ce salaire ou cette rémunération en fonction des jours de travail passés dans chaque État dans lequel le sportif est tenu, en vertu de son contrat de travail, d'exercer ces activités.

Le commentaire OCDE donne l'exemple suivant : 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 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.

L'administration fiscale belge adhère entièrement aux commentaires OCDE. Elle affirme donc que les entraînements et les préparations aux épreuves doivent également être considérés comme des jours ouvrables.

L'application d'une autre clé de répartition peut être acceptée que si, à l'appui de données probantes il peut être démontré quelle partie du salaire annuel, pour quelles épreuves et quels entraînements, etc., peut être attribuée à l'étranger et qu'en outre il soit certain que cette attribution divergente soit

faite de bonne foi et de manière habituelle dans la branche de sport concernée sur le plan international (par exemple sur la base des clauses particulières généralement acceptées sur le plan international et qui ont été reprises dans le contrat de travail) et donc pas inspirées des motifs purement fiscaux. »¹⁰⁹

Ensuite, le second gros problème est le fait que le modèle OCDE ne prévoit pas comment les revenus d'un sportifs doivent être calculés et c'est plutôt laissé à l'appréciation du droit interne de chaque état.¹¹⁰ Cela complique grandement la coordination internationale.

1.2.4 Problématique et solutions

A) Problème

Comme nous l'avons vu dans notre analyse de l'article 17 du modèle de convention, le problème central de la fiscalité des sportifs (au même titre que celle des artistes) est que lorsqu'ils exercent des performances à l'étranger ils courent le risque d'être taxés deux fois sur leurs revenus mondiaux : une fois dans leur pays de résidence et une fois dans le pays de prestation. Si aucune convention préventive de double imposition n'existe entre ces deux pays, alors une double imposition est à constater.¹¹¹

Mais pourquoi cette situation existe-elle ? Cela découle en réalité de la souveraineté des états. En effet, cette souveraineté fiscale permet à un état de déterminer les personnes qu'il estime imposables, les revenus qui sont considérés comme tels ainsi que le taux d'imposition effectivement appliqué.¹¹² En vue de déterminer cela, la majorité des états utilisent deux principes de manière simultanée.¹¹³

Premièrement, ce que l'on appelle le principe d'imposition sur les revenus mondiaux qui est appelé « principe de l'état de résidence ». En effet, selon ce principe l'impôt dans l'état de résidence s'appliquerait sur tous les revenus

109. « Sportifs salariés prestant en Belgique et à l'étranger : quelle clé de répartition ? », D.D, 30 mars 2016, <http://www.monkey.be/secure/documentview.aspx?id=mfne12702764&state=changed>, consulté le 2 avril 2016.

110. E. TRAVERSA et G. ZEVEN, *op.cit.*, p. 288.

111. D. MOLENAAR, « International artistes and sportsmen article 17 oecd model, problem of double taxation », All Arts Tax advisers, 23 juillet 2010, p. 1.

112. « Introduction au commentaire général de conventions des conventions préventives de la double imposition en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune », p. 6, <http://fiscus.fgov.be/>

113. *Ibidem*.

du résident peu importe leurs origines dans le monde.¹¹⁴

Deuxièmement, il existe un principe de territorialité appelé « principe de l'état de la source » et qui préconise le fait que l'impôt doit être retenu sur les revenus ayant leur source dans l'état en question lorsqu'ils sont recueillis par des personnes non résidentes. Si ces deux principes sont appliqués de manière simultanée, c'est automatiquement une double imposition qui en découle.¹¹⁵

L'état de prestation prélève donc une taxe, qui en général est comprise entre 15 et 30%. Le but de cette taxe est de contrer l'évitement fiscal mais aussi le fait que le sportif pourrait être tenté de ne pas déclarer ces revenus dans sa déclaration dans le pays de résidence ou encore éviter le fait que certains sportifs déplacent leur résidence dans des paradis fiscaux ne taxant pas les revenus.¹¹⁶ Nous reviendrons par après sur ce mécanisme de déménagement.

Rappelons que les sportifs, au même titre que les artistes, sont soumis à un régime particulier dû à leur mobilité consacré dans l'article 17 du modèle de convention OCDE. Cette mobilité leur permet en effet de déménager assez facilement vers des pays où il n'y a pas de taxation sur les revenus tel que Monaco. Cela pourrait donc permettre aux sportifs d'échapper à toute taxation et l'article 17 est là pour contrecarrer ça mais avec le risque toujours présent de double imposition. C'est donc un mécanisme visant à assurer l'imposition mais qui, dans les faits, peut mener à une double imposition.¹¹⁷

B) Solutions

Il existe bien sûr un moyen d'éviter la double imposition, c'est l'article 23 du modèle de convention fiscale OCDE.¹¹⁸ Cet article est divisé en deux

114. *Ibidem.*

115. Introduction au commentaire général de conventions des conventions préventives de la double imposition en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune", *op.cit.*, p. 6.

116. *Ibidem.*

117. *Ibidem.*, p.2

118. Art. 23 A et B modèle de convention fiscale OCDE : « ARTICLE 23 A MÉTHODE D'EXEMPTION 1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État exempté de l'impôt ces revenus ou cette fortune, sous réserve des dispositions des paragraphes 2 et 3. 2. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des éléments de revenu qui, conformément aux dispositions des articles 10 et 11, sont imposables dans l'autre État contractant, 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 toute-

parties et propose deux méthodes pour arriver à une imposition « unique ». Il y a tout d'abord la solution de l'exemption et ensuite celle de l'imputation. La Belgique est partisane de la première méthode.¹¹⁹ L'exemption est principalement utilisée par les pays d'Europe continentale, le spécialiste dans le domaine est le Luxembourg. Pour l'imputation, c'est une méthode très prisée par les pays anglo-saxons même si elle se développe actuellement au niveau international.¹²⁰

Étudions plus en profondeur ces deux solutions. Commençons par le principe de l'exemption, l'article 23. A. L'OCDE prévoit qu'il faudra exempter d'impôt dans le pays de résidence une partie des revenus qui sera égale aux revenus perçus à l'étranger et sur lesquels un impôt a déjà été payé là-bas. Si par exemple, un sportif gagne 35% de ses revenus à l'étranger, il sera nécessaire de réaliser une exemption à hauteur de 35% de son impôt dans son pays de résidence.¹²¹

Il existe une subdivision à l'intérieur de cette méthode, on retrouve l'exemption intégrale et l'exemption avec progressivité.¹²²

fois excéder la fraction de l'impôt, calculé avant déduction, correspondant à ces éléments de revenus reçus de cet autre État. 3. Lorsque, conformément à une disposition quelconque de la Convention, 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. 4. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas au revenu reçu ou à la fortune possédée par un résident d'un État contractant lorsque l'autre État Contractant applique les dispositions de la Convention pour exempter d'impôt ce revenu ou cette fortune ou applique les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10 ou 11 à ce revenu.

ARTICLE 23 B MÉTHODE D'IMPUTATION 1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État accorde : a) sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur le revenu payé dans cet autre État ; b) sur l'impôt qu'il perçoit sur la fortune de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur la fortune payé dans cet autre État. Dans l'un ou l'autre cas, cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur la fortune, calculé avant déduction, correspondant selon le cas aux revenus ou à la fortune imposables dans cet autre État. 2. Lorsque, conformément à une disposition quelconque de la Convention, 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. »

119. « Introduction au commentaire général de conventions des conventions préventives de la double imposition en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune », *op.cit.*, p. 2.

120. J-P. WINANDY, « Les impôts sur le revenu et sur la fortune », De Boeck, Louvain-La-Neuve, 2002, p. 217.

121. D. MOLENAAR, « artistes taxation and mobility in the cultural sector, Report for the Ministry of Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen », (Education, Culture and Science), The Hague Netherlands, All Arts Tax Advisers, Rotterdam, 2005, p. 22

122. OCDE (2013), *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à*

Dans l'exemption intégrale, le revenu imposable dans l'état de la source ne sera jamais pris en compte dans l'état de résidence pour le calcul de l'impôt.¹²³

Dans le cas de l'exemption avec progressivité, le revenu imposable dans l'état de la source n'est pas imposé par l'état de résidence mais ce dernier garde tout de même le droit de prendre en compte ce revenu lorsqu'il sera temps pour lui de déterminer l'impôt qu'il percevra sur le reste du revenu.¹²⁴

Pour la méthode de l'imputation aussi appelé « crédit d'impôt », l'impôt payé dans un autre état que le pays de résidence pourra servir à obtenir un crédit sur l'impôt à payer dans l'état de résidence. Concrètement, cela signifie que l'on pourra décompter de l'impôt à payer dans le pays de résidence, l'impôt dont on s'est déjà acquitté à l'étranger. Il existe cependant une limite importante à cette méthode, c'est le fait que ce crédit d'impôt ne pourra jamais être supérieur à la somme d'impôts sur les revenus étrangers due dans l'état de résidence. Donc, la limite c'est le résultat que l'on aurait obtenu avec la première méthode dite de l'exemption.¹²⁵ Il n'est cependant pas rare qu'en faisant utilisation de cette méthode l'on se retrouve avec un crédit d'impôt dans l'état de résidence qui n'est pas assez conséquent pour compenser la taxe payée par le sportif dans l'état de la source. Dans ce cas, l'on ne peut que constater une perte nette dans le chef du sportif. Cette situation se produit régulièrement en Belgique. Certains pays comme les Pays-bas ou encore les Etats-Unis, ont déjà prévu que l'on puisse reporter ce crédit d'impôt à une année ultérieure ou la marge de manœuvre sera plus grande.¹²⁶

De nouveau il existe une subdivision à l'intérieur de cette méthode : L'imputation ordinaire et l'imputation intégrale.¹²⁷

Pour la méthode d'imputation ordinaire, la déduction octroyée sera limitée

jour en 2010, (version complète), Editions OCDE. p. C 23-(5), <http://dx.doi.org/10.1787/9789264175273-fr>

123. OCDE (2013), *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010*, (version complète), Editions OCDE. p. C 23-(5), <http://dx.doi.org/10.1787/9789264175273-fr>

124. *Ibidem*.

125. D. MOLENAAR, « artistes taxation and mobility in the cultural sector, Report for the Ministry of Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen », *op.cit.*, p. 22.

126. *Ibidem*, p.25

127. OCDE (2013), *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010*, (version complète), Editions OCDE. p. C 23-(6), <http://dx.doi.org/10.1787/9789264175273-fr>

à la fraction de son propre impôt correspondant aux revenus qui sont imposables dans l'autre état.¹²⁸ En d'autres mots, il faudra déduire l'impôt déjà versé mais dans la limite de l'impôt de l'état de résidence en rapport avec les revenus imposé à l'étranger.¹²⁹

En ce qui concerne l'imputation intégrale, la déduction ne connaît pas de limites et sera donc égale à la somme réellement payée dans l'état de la source ou de l'établissement stable sur les revenus effectivement imposable dans cet état.¹³⁰

Prenons un exemple concret tiré de l'ouvrage « les impôts sur le revenu et sur la fortune » de Jean-Pierre Winandy pour bien différencier ces deux méthodes et leurs subdivisions.¹³¹ Imaginons un contribuable dans son état de résidence soumis à l'imposition par tranches progressives se déclinant comme suivant :

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">– 0% jusqu'à 10 000 euros– 30% jusqu'à 50 000 euros– 50% au-delà de 50 000 euros |
|--|

Posons également le fait que ce dernier réalise 100.000 euros de revenus dont 30.000 euros dans l'état de la source, que ce dernier taxe à un taux de 30%. Pour le cas qui nous intéresse ici nous pourrions imaginer un joueur de tennis belge qui réalise environ 1/3 de ses revenus sur un tournoi à Majorque. Si l'on taxait tout dans l'état de résidence voilà ce que l'on trouverait comme impôt :

- 10 000 premiers euros exonérés
 - 30% jusqu'à 50 000 euros → 30% de 40 000 euros → 12 000 euros
 - 50% jusqu'à 100 000 euros → 50% de 50 000 euros → 25 000 euros
-
- $0 + 12\ 000 + 25\ 000 = 37\ 000$ euros → **Charge fiscale globale avec taxation intégrale dans l'état de résidence**

128. OCDE (2013), Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010, (version complete), *op.cit.*

129. J-P. WINANDY, *op.cit.*, p. 238.

130. *Ibidem.*

131. J-P. WINANDY, *op.cit.*, p. 238.

Commençons par analyser comment éviter la double imposition par le biais de l'exemption en analysant les deux possibilités d'exemption existantes.

Dans le cas de l'exemption intégrale, il ne faut tenir compte que des revenus imposés dans l'état de résidence donc 70 000 euros. Ce qui nous donne :

- 0% de 10 000 euros = 0 euros
- 30% de 10 000 à 50 000 → 30% de 40 000 euros = 12 000 euros
- 50% de 50.000 à 70 000 → 50% de 20 000 euros = 10 000 euros

– 0 euros + 12 000 euros + 10 000 euros = 22 000 euros d'impôt dans l'état de résidence

– Pour l'état de la source c'est très simple : 30 % de 30 000 = 9000 euros

– Cela nous donne donc : 22 000 euros + 9000 euros = **31 000 euros** →

Charge fiscale globale

Dans le cas de l'exemption avec réserve de progressivité, c'est quelque peu différents. En effet, ici il faut prendre en compte l'impôt total donc 37 000 euros et ensuite, il faut retirer le pourcentage de cet impôt correspondant aux revenus obtenus dans l'état de la source. Donc 70% de 37 000 euros peuvent être taxés dans l'état de résidence, c'est-à-dire : 25 900 euros. De nouveau, 9000 euros de taxe dans l'état de la source.

Cela nous donne donc : 25 900 euros + 9000 euros = **34 900 euros** →

Charge fiscale globale

Analysons maintenant les résultats avec l'utilisation de l'imputation. Commençons par l'imputation intégrale :

- Impôt dans l'état de résidence : 37 000 euros
- Impôt dans l'état de la source : 30% de 30 000 euros = 9000 euros

– 37 000-9000 = 28 000 euros → Impôt dans l'état de résidence 9000 euros → Impôt dans l'état de la source

– **37 000** → **Charge fiscale globale**

Imputation ordinaire :

La déduction sera donc limitée au taux de 30% (l'impôt dans l'état de résidence sur les revenus imposés à l'étranger). Dans le cas en présence, la limitation ne joue pas.

Donc 28 000 euros + 9000 euros = 37 000 → **Charge Fiscale globale**

Par contre, prenons un cas où le taux d'imposition dans l'état de la source est de 40% alors ici la limitation jouerait. En effet : 40% de 30 000 = 12 000 euros mais imputable qu'à concurrence de 30% de 30 000 euros et donc de 9000 euros. Cela nous donne : 37 000 euros + 12 000 - 9000 = **40 000 euros** → **charge fiscale totale.**

Récapitulatif des résultats obtenus :

Imposition de tous les revenus dans l'état de résidence : **37 000 euros.**

Exemption intégrale : **31 000 euros**

Exemption avec réserve de progressivité : **34 900 euros**

Imputation intégrale et ordinaire : **37 000 euros**

Imputation ordinaire avec le taux fictif de 40% : **40 000 euros**

Si nous analysons ces résultats, nous pouvons remarquer qu'en utilisant la méthode d'imputation, peu importe sa variante utilisée, nous arrivons à un résultat équivalent à celui obtenu si nous imposons tous les revenus dans l'état de résidence. Nous constatons cependant qu'en utilisant le taux fictif de 40% nous arrivons à une charge fiscale supérieure. Il est totalement logique que nous n'arrivions pas à un résultat inférieur car le but est d'éviter la double imposition et non d'obtenir une réduction en tant que telle de l'impôt de base.

Par contre, avec la méthode de l'exemption nous arrivons à des résultats non seulement différents en fonction de la sous méthode utilisée mais surtout inférieurs à ceux obtenus en imposant tous les revenus dans l'état de résidence.

C'est donc bien la méthode de l'imputation qui est la plus intéressante pour l'administration fiscale.¹³²

132. J-P. WINANDY, *op.cit.*, p. 237.

Malgré le fait que ces deux méthodes coexistent, l'OCDE se permet quand même d'en préconiser une en particulier dans le paragraphe 12 de son article 17. Il s'agit de celle en faveur d'un crédit d'impôt.¹³³ Voyons le contenu de ce paragraphe : "Where, in the cases dealt with in paragraphs 1 and 2, the exemption method for relieving double taxation is used by the State of residence of the person receiving the income, that State would be precluded from taxing such income even if the State where the activities were performed could not make use of its right to tax. It is therefore understood that the credit method should be used in such cases. The same result could be achieved by stipulating a subsidiary right to tax for the State of residence of the person receiving the income, if the State where the activities are performed cannot make use of the right conferred on it by paragraphs 1 and 2. Contracting States are free to choose any of these methods in order to ensure that the income does not escape taxation"¹³⁴

Si la majorité des pays ont suivi cette recommandation, ce n'est pas le cas de tout le monde et la Belgique a pris la décision de ne pas suivre cet avis comme mentionné ci-dessus.¹³⁵

Comme le fait remarquer Dick Molenaar dans son remarquable article, le système théorique semble être assez équilibré puisque les soucis découlant de l'application de l'article 17 semble remarquablement contrebalancés par cet article 23. Le problème est qu'en pratique, d'autres situations problématiques sont rencontrées. Une de ces préoccupations, que nous avons déjà évoquée quelque peu auparavant, est que le crédit d'impôt est « limité ». En effet, si nous reprenons l'exemple fourni dans le document, bien qu'il concerne un musicien, (comme dit précédemment les artistes et les sportifs sont taxés tout deux sur base de l'article 17 du modèle de convention OCDE) nous constatons aisément cela¹³⁶ :

Alors que l'état de prestation (Espagne) peut taxer tous les revenus bruts, le pays de résidence (Allemagne) ne peut taxer que les revenus nets. Cela

133. D. MOLENAAR, « artistes taxation and mobility in the cultural sector, Report for the Ministry of Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen » ,(Education, Culture and Science), The Hague Netherlands, All Arts Tax Advisers, Rotterdam, 2005 , p. 22.

134. Art. 17 §2 du modèle de convention fiscale OCDE.

135. D. MOLENAAR, « artistes taxation and mobility in the cultural sector, Report for the Ministry of Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen » ,(Education, Culture and Science), The Hague Netherlands, All Arts Tax Advisers, Rotterdam, 2005 , p. 23.

136. D. MOLENAAR, "International artistes and sportsmen article 17 oecd model, problem of double taxation", All Arts Tax advisers, 23 juillet 2010, p. 2.

A German classical orchestra performs in Spain, earning € 25.000. The Spanish non-domestic withholding tax is 25% (from gross) and the touring expenses are 60% (= € 15.000). The average German income tax rate for the musicians is 35%:	
Spanish withholding tax: 25% x € 25.000 =	€ 6.250
German income tax (exempted / maximum tax credit):	
Gross earnings – 60% expenses = € 10.000 income x 35% =	- 3.500

International double taxation	€ 2.750
Germany will not allow a higher tax credit than the amount of German tax due on the net income.	

explique que le crédit d'impôt soit limité et que l'on arrive à un phénomène de double imposition.¹³⁷ Il existe différentes solutions dans les traités pour remédier à ça mais nous n'aurons pas le loisir de les exposer ici.

1.2.5 Affaires importantes pour éclaircir le système

Cependant, cette problématique concernant les frais pour se produire à l'étranger (différence entre le net et le brut) a fait l'objet de deux arrêts par la Cour de justice de l'Union Européenne qu'il est important d'évoquer ici par analogie à nouveau car il ne concerne pas spécifiquement des sportifs : les arrêts *Gerritse*¹³⁸ et *Scorpio*¹³⁹. Puisque le terme « revenu » ne jouit pas d'une définition complète dans l'article 17, le principe est que les états sont à peu près libres de décider l'assiette sur laquelle ils retiennent l'impôt mais aussi quel sort ils réservent à la déduction des dépenses. Ces deux arrêts nous éclairent quelque peu sur cette « relative » liberté.¹⁴⁰ Par souci de concision nous n'aborderons ici que l'affaire *Gerritse* qui semble être l'affaire la plus importante des deux.

Cet arrêt est une affaire très importante qui a véritablement amorcé un tournant dans la fiscalité des artistes et des sportifs non seulement en Allemagne, mais également dans toute l'Union Européenne.¹⁴¹

137. *Ibidem*.

138. C.J.U.E., 12 juin 2003, Arnoud Gerritse c. Finanzamt Neukölln-Nord, C-234/01, Rec. C.J.U.E., 2003, I, p.5945, concl. Av. gén. Ph. Léger, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=47924&pageIndex=0&doclang=fr&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=132008>.

139. C.J.U.E., 3 octobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, C-290/04, Rec. C.J.U.E., 2006, I, p. 9461, concl. Av. gén. Ph. Léger.

140. T. BRAMO, « The notion of « income » in the sens of Art. 17 OECD Model », in *taxation of artistes and sportsmen in international Tax Law* (sous la dir. De W. LOUKOUTA et M. STEFANER), Taxmann publications, 2007, p. 85.

141. D. MOLENAAR et H. GRAMS, "The taxation of artists and sportsmen after the arnoud gerritse decision", *European Taxation*, 2003, p. 381.

A) Les faits

Il s'agit d'un musicien, Monsieur *Gerritse*, résident aux Pays-Bas et bassiste dans un groupe de Jazz. Il a été se produire durant quelques jours en Allemagne pour une station de radio basée à Berlin durant l'année 1996. Cette petite escapade lui permit d'empocher la somme de 6007,5 DEM (Mark Allemand). Cette monnaie a bien sûr été abolie aujourd'hui au même titre que le franc belge et un grand nombre d'autres monnaies au profit de l'euro. Toujours est-il qu'en 1996 c'est cette monnaie qui circulait en Allemagne et cette somme représente environ 3000 euros. Les dépenses professionnelles engagées par ce musicien pour réaliser cette prestation s'élèvent à environ 490 euros.¹⁴² A côté de cela, il a également perçu 28 000 euros en Belgique et dans son pays de résidence la même année.

Le problème fut qu'on ne l'autorisa pas à déduire ses dépenses de voyage et on ne lui permit pas non plus de rendre une déclaration fiscale à la fin de l'année. Ce monsieur estima donc qu'il avait subi un traitement inégal par rapport à celui réservé aux résidents qui étaient eux, taxés sur un schéma classique car il payait plus d'impôts que ces derniers. Cela était principalement dû à la non possibilité de déduction des dépenses liées à son revenu (frais pour se produire) mais aussi au fait qu'il ne bénéficiait pas du même seuil pour les revenus exemptés d'impôts.¹⁴³

Cette affaire opposait donc ce musicien au *Finanzamt neukölln-Nord* (l'administration fiscale du canton). Suite à cette divergence d'opinion, le *Finanzgericht* (Berlin), c'est à dire la juridiction fiscale, prit l'initiative de poser une question préjudicielle sur la façon d'interpréter l'article 43 CE (traité instituant la Communauté Européenne) à la Cour de justice de l'Union Européenne (C.J.U.E).¹⁴⁴ Rappelons que si la C.J.U.E est compétente pour connaître

142. C.J.U.E., 12 juin 2003, Arnoud Gerritse c. Finanzamt Neukölln-Nord, C-234/01, Rec. C.J.U.E., 2003, I, p.5945, concl. Av. gén. Ph. Léger, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=47924&pageIndex=0&doclang=fr&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=132008>

143. T. BRAMO, « The notion of « income » in the sens of Art. 17 OECD Model », in *taxation of artistes and sportsmen in international Tax Law* (sous la dir. De W. LOUKOUTA et M. STEFANER), Taxmann publications, 2007, p. 85.

144. C.J.U.E., 12 juin 2003, Arnoud Gerritse c. Finanzamt Neukölln-Nord, C-234/01, Rec. C.J.U.E., 2003, I, p.5945, concl. Av. gén. Ph. Léger, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=47924&pageIndex=0&doclang=fr&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=132008>

de telles questions préjudicielles c'est en vertu de l'article 234 CE qui l'habilite à statuer à titre préjudiciel sur différentes matières mais notamment l'interprétation du CE, le cas qui nous concerne ici donc.¹⁴⁵

La question préjudicielle porte donc sur la façon d'interpréter l'article 43 CE. Cet article traite des restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un état membre vers un autre état membre et précise qu'elles sont interdites.¹⁴⁶

Pour répondre à cette question préjudicielle, il a d'abord fallu se pencher sur la législation nationale en vigueur en Allemagne et plus particulièrement, sur *L'Einkommensteuergesetz*, qui est la loi interne relative à l'impôt sur les revenus de 1996.¹⁴⁷

Penchons-nous plus précisément sur l'article 50.a) qui concerne les personnes qui sont particulièrement assujetties, c'est à dire les personnes ne disposant pas de leur domicile ni de leur résidence fiscale sur l'état allemand mais qui sont imposées dans ce pays sur les revenus qu'ils y perçoivent.¹⁴⁸ Il est précisé au sein de cet article que les revenus touchés par les personnes qualifiées de « particulièrement assujetties » comme défini ci-dessus (des non-

145. « La cour de justice est compétente pour statuer, à titre préjudiciel :

- (a) Sur l'interprétation du présent traité;
- (b) Sur la validité de l'interprétation des actes pris par les institutions de la communauté et par la BCE
- (c) Sur l'interprétation des statuts des organismes créés par un acte du Conseil, lorsque ces statuts le prévoient. Lorsqu'une telle question est soulevée devant une juridiction d'un des Etats membres, cette juridiction peut, si elle estime qu'une décision sur ce point est nécessaire pour rendre son jugement, demander à la Cour de justice de statuer sur cette question.

Lorsqu'une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour de justice. »

146. « Dans le cadre des dispositions visées ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre. La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 48, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux. »

147. C.J.U.E., 12 juin 2003, Arnoud Gerritse c. Finanzamt Neukölln-Nord, C-234/01, Rec. C.J.U.E., 2003, I, p.5945, concl. Av. gén. Ph. Léger, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=47924&pageIndex=0&doclang=fr&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=132008>

148. C.J.U.E., 12 juin 2003, Arnoud Gerritse c. Finanzamt Neukölln-Nord, C-234/01, Rec. C.J.U.E., 2003, I, p.5945, concl. Av. gén. Ph. Léger, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=47924&pageIndex=0&doclang=fr&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=132008>.

résidents donc), seront imposés à la source à un taux de 25% concernant les prestations artistiques, sportives et celles s'y rapportant sans considération de la personne touchant la recette.¹⁴⁹ Selon cette même loi mais dans sa version de 1997 s'appliquant avec effet rétroactif pour l'année 1996, les déductions pour frais professionnels ne sont pas autorisées excepté dans le cas où ces derniers surpasseraient la moitié des recettes.¹⁵⁰ Si l'on continue à décortiquer cette loi, on peut noter qu'en vertu de son article 50§5 cette imposition à la source fait figure d'imposition définitive.¹⁵¹

Toutefois, il est possible pour un non résident (rentrant de le cadre de l'article 50.A) d'être considéré comme une personne intégralement assujettie.¹⁵² La conséquence de cela est que de telles personnes sont imposées dans le cadre d'une activité indépendante sur base de leur bénéfice net diminué de leur frais professionnels.¹⁵³ De plus, ils bénéficient d'une imposition de type progressif avec une tranche exonérée d'impôt qui à l'époque équivalait à 12.095 DEM (6184 euros).¹⁵⁴

Pour se faire, ils doivent au moins respecter une des deux conditions suivantes : soit il faut que 90% au moins des revenus annuels ait été soumis à l'impôt sur le revenu allemand, soit que les revenus non soumis à l'impôt allemand soit inférieur ou à tout le moins égaux à 12 000 DEM (6135 euros).¹⁵⁵

Monsieur *Gerritse* a demandé à bénéficier de ce statut mais au vu de ses revenus, cela lui fut refusé puisqu'il ne respecte aucune des deux conditions. En effet, il gagne durant cette année-là 28 000 euros dont environ 3000 en Allemagne. Nous sommes donc très loin des conditions requises. C'est donc pour cela qu'il interpelle la juridiction allemande en évoquant le principe de

149. Art.50.a), EstG (1996), traduction tirée des conclusions de l'avocat général : «1. Dans le cas des personnes partiellement assujetties, l'impôt sur le revenu est recouvré par retenue à la source :

Pour les revenus perçus au titre de prestations artistiques, sportives ou similaires sur le territoire national ou au titre de l'exploitation de ces prestations sur le territoire national, y compris les revenus tirés d'autres prestations liées à celles qui précèdent indépendamment de la personne qui perçoit les recettes

La retenue à la source s'élève à 25% des recettes ».

150. Art. 50§ 5 EstG (1997).

151. Art. 50 §5 EstG (1996), traduction tirée des conclusions de l'avocat général : "Dans le cas des personnes partiellement assujetties, l'impôt sur le revenu frappant les revenus qui [...] font l'objet de la retenue à la source en vertu de l'article 50a est considéré comme acquitté par ladite retenue.»

152. Art. 1§3 EstG (1996).

153. Art 50§1 et 2 EstG (1996).

154. Art. 32.A), EstG (1996).

155. Art.1§3 EstG (1996).

non-discrimination. C'est donc dans ce contexte que la juridiction pose une question préjudicielle à la CJUE.¹⁵⁶

B) Décision

En réalité il faut bien comprendre qu'alors que la question préjudicielle parlait de l'article 43 CE et de la liberté d'établissement, au vu du cas c'est plutôt la libre prestation des services et donc, les articles 49¹⁵⁷ et 50¹⁵⁸ du traité CE qui sont ici en cause. Tout l'enjeu est de savoir si la législation Allemande est compatible avec ces deux articles ou si elle y est contraire. Dans cette décision, la Cour dit qu'il n'est plus acceptable qu'un pays puisse empêcher un artiste non résident (il en va de même pour un sportif) de déduire ses dépenses ou encore de rendre une déclaration d'impôts à la fin de l'année civile.¹⁵⁹ Donc en conclusion, bien que la Cour laisse au pays de résidence une certaine liberté dans son modèle de taxation, elle donne raison (dans son arrêt de 2003) à Monsieur *Gerritse* en disant qu'un artiste ou un sportif non résident doit pouvoir déduire les frais professionnels afférents à ses revenus avant qu'un impôt soit calculé dessus. De surcroît, la Cour ajoute qu'il doit être possible pour tout sportif ou artiste non résident de rendre une déclaration fiscale à la fin de l'année lorsqu'un remboursement dans son chef est envisageable.¹⁶⁰

Une mise en conformité par rapport aux articles 49 et 50, et donc une refonte de son système de taxation à l'égard des non-résidents a été demandé à l'état allemand par la Commission Européenne car cela était fort problématique que ce soit pour les sportifs, les artistes ou encore les journalistes.¹⁶¹

156. C.J.U.E., 12 juin 2003, Arnoud Gerritse c. Finanzamt Neukölln-Nord, C-234/01, Rec. C.J.U.E., 2003, I, p.5945, concl. Av. gén. Ph. Léger, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=47924&pageIndex=0&doclang=fr&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=132008>

157. Art. 49 CE : « Dans le cadre des dispositions visées ci-après, les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de la Communauté sont interdites à l'égard des ressortissants des États membres établis dans un pays de la Communauté autre que celui du destinataire de la prestation. »

158. Art. 50 CE : « Au sens du présent traité, sont considérées comme services les prestations fournies normalement contre rémunération, dans la mesure où elles ne sont pas régies par les dispositions relatives à la libre circulation des marchandises, des capitaux et des personnes. »

159. T. BRAMO, *op.cit.*, p. 85.

160. D. MOLENAAR et H. GRAMS, *op.cit.*, p. 381.

161. « Le régime allemand de prélèvement fiscal à la source est discriminatoire vis à vis des non-résidents, notamment artistes, sportifs et journalistes, commission européenne », Sebastian Schweda, Iris, 2008, <http://merlin.obs.coe.int/iris/2008/3/article101.fr.html>

C) Enseignements et conséquences de cet arrêt

Premièrement, la question de la non-discrimination est primordiale dans l'Union Européenne. La problématique est qu'actuellement nous n'avons aucune harmonisation au sujet de la taxation directe au sein de l'Union Européenne. Donc, en principe, les états sont libres de gérer comme ils le souhaitent la taxation des non-résidents. Heureusement, il existe des gardes fous à ces pratiques consacrés dans le traité instituant la communauté européenne à savoir : la liberté de mouvement des capitaux, des personnes, des services et la liberté d'établissement.¹⁶² Il est important de noter que cette relative liberté accordée à l'état de la source peut dicter des choix sportifs et le fait qu'un sportif décide de se produire dans un pays à la place d'un autre. Prenons un exemple concret pour appuyer cette idée. En 2011, Rafael Nadal a refusé de prendre part au tournoi du Queen's se déroulant à Londres (tournoi auquel il prenait part depuis 6 ans lorsque ses dispositions physiques le lui permettait). En lieu et place de ce tournoi, ce joueur s'aligna dans une compétition en Allemagne. Lorsqu'il lui fut demandé pourquoi il avait boycotté cet évènement, le joueur n'hésita pas à se justifier par ces mots : « La vérité est qu'au Royaume-Uni, vous avez une fiscalité lourde » pour poursuivre par « C'est très difficile, je joue au Royaume-Uni et je perds de l'argent. J'ai fait beaucoup d'efforts depuis quatre ans, mais c'est de plus en plus difficile de jouer au Royaume-Uni, c'est trop ». Par ces dires, on peut comprendre que c'est bien de la fiscalité britannique que le joueur se plaint. On peut le comprendre lorsque l'on sait que pour un tel tournoi il est taxé à hauteur de 50% sur son cachet et de plus, il est aussi taxé sur une fraction de ces revenus dans le monde entier en fonction du temps passé sur le territoire britannique.¹⁶³ Donc on comprend que même si l'état de la source à ce droit d'imposer, il n'est pas toujours bénéfique pour lui d'en abuser. Bien entendu, il faut mettre cela en perspective avec le fait que le Queen's ne fait pas figure de tournoi incontournable pour un joueur de son calibre. Nous doutons donc fortement qu'il se permette pareil comportement dans un tournoi de l'envergure de Wimbledon qui lui aussi se déroule à Londres.

Cet arrêt montre aussi l'importance que revêt le droit de pouvoir déduire les dépenses des artistes et sportifs pour leurs performances à l'étranger. Même

162. THIEL, «EU Case Law on Incom», IBFD Publication, 2011, p. 9.

163. «Tennis : Rafael Nadal snobe la Grande-Bretagne pour éviter les taxes», Le monde, 13 octobre 2011, http://www.lemonde.fr/sport/article/2011/10/13/tennis-rafael-nadal-snobe-la-grande-bretagne-pour-eviter-les-taxes_1587488_3242.html, consulté le 5 avril 2016.

si ce n'est pas tellement le cas de Monsieur *Gerritse* qui n'engage pas des frais énormes pour se rendre en Allemagne (frais de transport et de logement ainsi que de nourriture), certains artistes et sportifs doivent engager des sommes colossales pour pouvoir se produire à l'étranger. Parmi ces frais, nous retrouvons bien sûr, le logement, le voyage, les frais de nourriture mais n'oublions pas non plus : les équipements nécessaires aux shows, les personnes accompagnant le protagoniste (technicien(s), entraîneur(s), manager(s), kinésithérapeute(s), membre(s) de la sécurité...), mais aussi les frais légaux dans certains cas, les entraînements préparatoires à la prestation etc... Des études ont été réalisées qui permettent de chiffrer les frais d'un artiste non résident se produisant au Pays Bas en moyenne. En prenant un panel hétérogène au niveau des revenus on arrive à la conclusion que plus de 90% des artistes ont des frais supérieurs à 50% de leurs revenus pour la performance. La moyenne se situe à 78%. Même les artistes de renom ne sont pas épargnés et enregistrent des dépenses représentant environ 70 à 80% de leur cachet final.¹⁶⁴ La plupart des frais précédemment cités sont analogues aux frais engagés par un sportif pour réaliser une compétition à l'étranger.

Dernièrement, il faut bien comprendre que cet arrêt apporte de l'eau au moulin des personnes en faveur d'une abolition ou à tout le moins d'une refonte totale de l'article 17 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. En effet, suite à cet arrêt, on sait qu'il est considéré comme discriminatoire par la CJUE de traiter différemment un résident et un non résident dans une situation identique. De plus, la CJUE estime que les sportifs et artistes doivent être considérés comme tout autre contribuable donc la question de la légitimité de leur régime spécifique consacré dans l'article 17 pose elle aussi question.¹⁶⁵ En effet, à l'heure actuelle le fait de réserver un régime spécifique aux artistes et aux sportifs ne fait-il pas figure de discrimination ? l'un des grands chevaux de batailles du traité CEE et de l'Union Européenne ?

La légitimité de l'article 17 se pose encore plus particulièrement en Europe puisque le risque d'évasion fiscale est très faible et ce pour deux raisons : premièrement, chaque pays dispose du droit de lever un impôt sur les reve-

164. D. MOLENAAR et H. GRAMS, *op.cit.*, p. 382 d'après une étude de : Dick Molenaar, "Obstacles for International Performing Artists", 42 *European Taxation* 4 (2002), pp. 149-154, and Dick Molenaar and Harald Grams, "The *Arnoud Gerritse* Case of the European Court of Justice", 31 *Intertax* 5 (2003), pp. 198-204.

165. D. MOLENAAR et H. GRAMS, *op.cit.*, p. 383.

nus et deuxièmement, les paradis fiscaux sont situés hors Europe. Ensuite, le risque de non dévoilement des revenus étrangers dans le pays d'origine a disparu suite à la directive européenne (77/799/CEE)¹⁶⁶ sur l'échange automatique d'informations.¹⁶⁷ Il y a même eu des discussions au sein du comité de l'OCDE pour savoir si cet article devait être maintenu. Il y a eu des propositions émanant de membres de l'OCDE visant à ce que cet article soit supprimé et certains ont même considérés qu'aucune règle spécifique ne devrait encadrer la taxation des artistes et des sportifs pour les revenus découlant directement de leur activité. Cependant, la grande majorité des membres s'est quand même montrée en faveur du maintien de cet article. Il fut noté que l'article 17 permettait de taxer des personnes aux revenus élevés qui disposaient de facilités pour déménager leur résidence dans un pays à basse fiscalité et que donc, il restait fort utile pour les taxer dans le pays de la source.¹⁶⁸

Nous pouvons conclure en disant qu'il s'agit d'un arrêt primordial pour la taxation internationale des sportifs qui nous concerne dans le cadre de ce travail. En effet, la taxation du pays de performance sur les revenus de l'artiste ou du sportif reste justifiée et la plupart des pays ne s'en privent pas, mais cet arrêt apporte aussi à ces deux catégories de personnes la possibilité de déduire leurs dépenses (qui comme vu plus haut peuvent s'avérer élevées voir contraignantes pour les plus modestes d'entre eux) mais aussi de rendre une déclaration fiscale en fin d'année lorsque cette dernière pourrait s'avérer leur être profitable. Il consacre donc deux avantages non négligeables à nos amis sportifs.

1.2.6 Ce système est-il adapté aux réalités socio-économiques présentes dans le monde du sport ?

Prenons l'exemple d'un tennisman : Charles-Antoine Brezac qui est un modeste joueur français puisque son meilleur classement ATP est 239ème le 26 juillet 2010.¹⁶⁹ Dans un article intitulé : « l'été coûte cher même pour un

166. Directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs.

167. D. MOLENAAR et H. GRAMS, *op.cit.*, p. 383.

168. « Issues related to article 17 of the model tax convention », Adopted by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 26 June 2014, OECD, <https://www.oecd.org/tax/treaties/report-article\%2017-model-tax-convention.pdf>, consulté le 10 avril 2016.

169. « Fiche identité : Charles-Antoine Brézac », http://www.lequipe.fr/Tennis/TFJF_4007.html, consulté le 10 avril 2016.

joueur de tennis », ce joueur nous raconte le déroulement de sa saison estivale 2012 et plus particulièrement le mois de juillet. Durant cette période, il prend part à quatre tournois : deux en Amérique et deux au Canada avec une réussite sportive limitée mais dont il se satisfait plus ou moins, c'est plutôt au niveau financier que le bât blesse. En effet, lors de ces quatre tournois il a gagné entre 500 et 850 dollars pour chacun de ceux-ci mais le problème est que les Américains taxent ces gains à hauteur de 25%. Il conclut donc par cette phrase : « cela fait environ 1750 euros de gains sur l'ensemble de la tournée. On est bien loin du million d'euros remporté par les meilleurs mondiaux en un seul tournoi du Grand chelem ! »¹⁷⁰ Rajoutons à cela la nourriture, les billets d'avions, les soins sportifs, les frais de cordage et le logement (pas dans son cas puisqu'il était logé dans une famille d'accueil) et nous comprenons aisément qu'il n'a pas gagné beaucoup d'argent durant l'été. Ajoutons encore, son appartement en France qu'il doit payer durant ce temps, les cotisations mensuelles dont il doit s'acquitter dans son pays de résidence et l'on arrive à une perte d'environ 1000 euros sur le mois de juillet.¹⁷¹

Si nous avons repris cet exemple ici, c'est pour montrer trois choses. Il s'agit ici de trois constats plus personnels qui ne sont tirés d'aucun ouvrage mais plutôt du fruit de ma réflexion. Premièrement, il est d'une importance primordiale pour les joueurs, et encore plus pour les plus modestes d'entre eux, de pouvoir déduire les frais engagés dans le but de pouvoir participer à une compétition car ils peuvent être très élevés et mettre certains participants dans le rouge. Ensuite, pour montrer qu'il existe peut-être une discrimination entre sportifs non-résidents et résidents à niveau égal. En effet, un sportif non résident en Amérique est taxé à un taux de 25% sur ses gains en compétition alors qu'un résident bénéficiera de la progressivité d'impôt et se verra donc exempté d'impôt jusqu'à une certaine somme. Enfin, on peut constater que le système en vigueur n'est peut-être pas très adapté à la réalité économique du sport. Si pour un joueur tel que Nadal, être taxé à 25% sur les gains faramineux qu'il remporte, ne pose aucun soucis (d'autant plus que ses sponsors prennent en charge certains frais), pour un joueur tel que Charles-Antoine Brezac cela peut faire figure de véritable obstacle et pourrait même contraindre ce dernier à éviter de participer à des compétitions dans certains

170. «L'été coute chez, même pour un joueur de tennis», Charles-Antoine Brezac, 22 août 2012, <http://rue89.nouvelobs.com/blog/charles-antoine-brezac/2012/08/22/lete-coute-cher-meme-pour-un-joueur-de-tennis-228217>, consulté le 10 avril 2016.

171. *Ibidem*.

pays. Ne pourrait-on pas voir là une limitation à la circulation de certains sportifs ?

Chapitre 2

Les revenus tirés d'activités « promotionnelles »

Comme nous l'avons vu pour Lionel Messi, les sportifs reçoivent aussi des revenus qui ne sont pas liés directement à l'exercice de l'activité sportive mais plus afférents à l'utilisation de leur image. Nous avons choisi le terme « activités promotionnelles » pour qualifier l'autre grande source de revenus des sportifs. Parmi ces activités, on retrouve la mise à disposition des équipements nécessaires au sportif. Nous estimons que la mise à disposition du matériel est une forme de sponsoring et donc, nous étudierons le sponsoring dans son acceptation la plus globale.¹⁷² En effet, alors qu'auparavant, la mise à disposition consistait à simplement offrir aux sportifs les équipements, actuellement, cette mise à disposition est souvent accompagnée du paiement d'une somme au sportif pour qu'il accepte de revêtir telle ou telle marque. Parmi les autres activités promotionnelles, il y a aussi l'apparition de sportifs de renommée dans des spots publicitaires qui n'ont parfois aucun rapport avec le sport en question. C'est typiquement l'exemple de Romelu Lukaku lorsqu'il participe à la pub Kinder Bueno. Cependant, nous n'analyserons pas cette dernière possibilité dans le cadre de ce travail.

172. G. ZADEK, «Treatment of advertising income of Artists and Sportsmen accord to the OECD Model» in *taxation of artistes and sportsmen in international Tax Law* (sous la dir. De W. LOKOUTA et M. STEFANER), Taxmann publications, 2007, pp. 161-180.

2.1 Le sponsoring

2.1.1 Définition

Premièrement, il nous faut définir le contour de cette notion. Si nous regardons sur internet dans sa conception la plus simple : « Le sponsoring est un terme d'origine anglo-saxonne renvoyant à une pratique partenariale par laquelle l'une des parties (le sponsor) va débloquent des moyens financiers ou matériels en vue d'un évènement, en échange d'une promesse de visibilité et de publicité engendrée par cet évènement. Concrètement, le sponsor soutient une personne, une organisation ou un évènement de manière à associer son image à cette personne, organisation ou évènement. Le sponsoring ne s'exerce pas bénévolement, mais dans un objectif mercantile. »¹⁷³

Il faut distinguer cette notion du mécénat qui revêt certaines caractéristiques identiques. Le but de ces deux actions n'est pas le même et le régime fiscal est, lui aussi, différent. En effet, le mécénat est réalisé à titre gratuit dans le but de polir son image alors que comme dit dans la définition précédente, le sponsoring poursuit un objectif mercantile.¹⁷⁴

2.1.2 Objectifs du sponsoring

Si nous reprenons une définition proposée par le directeur de l'équipe cycliste AG2R la mondiale André Renaudin nous pouvons déjà avoir une idée globale des objectifs poursuivis par les entreprises sponsorisant un sportif ou, plus largement, un évènement sportif : « Le sponsoring sportif consiste pour une entreprise à soutenir financièrement une manifestation sportive, une équipe ou un sportif. C'est une forme de communication qui vise principalement à renforcer la notoriété de l'entreprise et à développer son image : renforcer sa notoriété grâce à la visibilité offerte par les retombées médiatiques ; développer son image en s'associant aux valeurs véhiculées par le partenaire. En ce sens, le sponsoring sportif s'inscrit dans une démarche globale, commerciale, se distinguant par là même d'une opération de mécénat philanthro-

173. « Sponsoring (définition) », Réalisé en collaboration avec des professionnels du droit et de la finance, sous la direction d'Eric Roig, diplômé d'HEC, issu de Droit-Finances (droit-finances.commentcamarche.net), consulté le 5 avril 2016.

174. « La déductibilité fiscale du sponsoring », Xavier Delwaide, (avocat, vde legal), p.1, http://www.droitdusport.be/cariboost_files/LA_20DEDUCTIBILITE_20FISCALE_20DU_20SPONSORING.pdf, consulté le 5 mai 2016.

pie et purement désintéressée. »¹⁷⁵

Dans cet extrait on peut donc voir les deux objectifs principaux du sponsoring. Premièrement, l'entreprise sponsorisant l'équipe ou le sportif cherche à obtenir une visibilité accrue. Deuxièmement, l'entreprise cherche à trouver des partenaires véhiculant des valeurs semblables aux siennes dans le but d'améliorer son image auprès du public.

On pourrait se demander pourquoi une entreprise privilégie le sponsoring au détriment d'une publicité plutôt classique. La raison est en fait très simple, grâce à cet outil, l'entreprise peut s'inscrire dans la réalité en mettant en scène des sportifs bien réels. De plus, des études ont montré que par ce biais, cela marquait trois fois plus l'attention du consommateur qu'une publicité classique. De plus, alors que la publicité cherche à faire connaître une marque, le sponsoring sportif puisqu'il peut s'allier aux valeurs des sportifs en question cherche plutôt à faire apprécier la marque. Dernièrement, de manière générale, son coût est inférieur à celui d'une publicité.¹⁷⁶ On peut constater la recherche de valeurs communes à travers le choix des sports dans lesquels les compagnies investissent. Par exemple, les équipes de rugby sont le plus souvent sponsorisées par des compagnies d'assurances alors que Red Bull privilégie les sports de l'extrême. On le comprend aisément puisque les valeurs du rugby sont la cohésion et l'unité familiale alors que Red Bull véhicule l'idée du dépassement de soi, de la volonté d'aller toujours plus loin.¹⁷⁷ L'exemple le plus frappant, de mon avis, reste le monopole de sponsoring dont bénéficient les fabricants de bière sur les compétitions footballistiques. En effet, à l'échelon national, Jupiler sponsorise notre compétition domestique. Au niveau international, on retrouve Heineken pour la Champion's League ou encore Carlsberg pour l'Euro à venir.¹⁷⁸

Il existe principalement deux types de sponsoring du point de vue sportif.

175. «Le sponsoring sportif, un outil original», André Renaudin (Directeur général AG2R La mondiale), [https://www.ffsa.fr/webffsa/risques.nsf/b724c3eb326a8defc12572290050915b/51a7c88a24bc5d90c125799000405b3a/\\$FILE/Risques_88_0012.html](https://www.ffsa.fr/webffsa/risques.nsf/b724c3eb326a8defc12572290050915b/51a7c88a24bc5d90c125799000405b3a/$FILE/Risques_88_0012.html), consulté le 5 mai 2016.

176. *Ibidem*.

177. «Le sponsoring sportif», Thierry Namata, 14 novembre 2012, <http://www.marketing-etudiant.fr/actualites/sponsoring-sportif.php>, consulté le 5 mai 2016.

178. «Carlsberg sera sponsor officiel des compétitions pour équipes nationales de l'UEFA», 26 avril 2013, <http://fr.uefa.org/mediaservices/mediareleases/newsid=1945248.html>, consulté le 5 mai 2016.

Premièrement, on retrouve l'entreprise qui souhaite que son logo apparaisse sur l'équipement de l'équipe ou du sportif. C'est en fait ce que l'on retrouve beaucoup dans les échelons inférieurs où un entrepreneur, souvent ami du club, paye un jeu de maillot à l'équipe (ou autres équipements) et en échange, appose son identifiant sur le maillot via un écriteau ou un logo.

Deuxièmement, nous retrouvons la mise à disposition du matériel nécessaire à la pratique de son sport par l'entreprise. C'est ce qu'on appelle en terme Anglophone les « *contracts supplying the sportsmen with necessary equipment* ». Au départ, cette pratique s'est développée lors de la coupe du monde de football 1954 en Suisse. En effet, à l'époque, des équipements étaient fournis à certaines équipes de manière gratuite en échange de certaines performances. Maintenant ces contrats sont accompagnés de l'allocation d'une somme au sportif en échange de ses services. Mais que recouvrent vraiment ces contrats de mise à disposition ? En fait, il existe 4 facettes. Premièrement, la marque (le fournisseur) met à disposition du sportif les équipements qu'elle produit (vêtements, chaussures, équipements divers) pour les événements. Deuxièmement, le sportif accepte que son nom puisse être associé à différents produits commercialisés par le fournisseur. La troisième et la quatrième facette font figure d'une obligation de disponibilité dans le chef du sportif pour son fournisseur. Donc, il doit être disponible pour des activités promotionnelles telles que des apparitions lors de soirées de gala, des séances d'autographe mais aussi, et surtout, pour des séances photos ou des séquences vidéos promotionnelles.¹⁷⁹

C'est ce qui se passe par exemple entre Babolat et Rafael Nadal. Cette marque sportive fournit à ce joueur les raquettes dont il a besoin et lui verse, en complément, une somme pour qu'il reste dans cette écurie. Nous allons surtout nous concentrer sur cette deuxième facette. En règle générale, la somme perçue par le sportif est composée de trois dimensions. La première de ces trois dimensions est connue lors de la conclusion du contrat puisqu'il s'agit d'une somme fixe. Pour les deux autres facettes de la somme, elles dépendront de l'activité du sportif. En effet, il est possible que ce dernier perçoive un bonus pour ses bons résultats lors d'un tournoi mais il est également possible qu'un autre bonus puisse être attribué en fin d'année en fonction de la place

179. G. ZADEK, *op.cit.*, p. 167.

qu'occupera le sportif dans un classement propre à sa discipline.¹⁸⁰ Dans le cas de Nadal par exemple, il pourrait percevoir une prime de Babolat car il gagne Roland Garros mais également une seconde prime en fin d'année car il est passé premier joueur mondial suite à ses performances. Tout cela dépend en réalité de ce qui est prévu dans le contrat lors de sa signature mais il semble logique que des bonus soient attribués étant donné que les performances sportives, à tout le moins si elles sont bonnes, attirent une visibilité accrue sur le sportif et donc pas conséquent, cela rejaillit sur la visibilité et la réputation du fournisseur.

2.1.3 Régime fiscal du sponsoring

La difficulté est de savoir si de tels revenus relèvent de l'article 17 OCDE ou non. La difficulté est que le commentaire de l'OCDE ne donne pas une réponse claire à ce sujet et cela dépend de la relation entre cette activité (le sponsoring) et les performances ou apparitions dans l'état donné. Le commentaire ne nous dit pas non plus quelle relation directe ou même indirecte pourrait être suffisante pour tomber sous la coupe de cet article. Regardons de plus près ce que nous dit ce commentaire : « Besides fees for their actual appearances, artistes and sportsmen often receive income in the form of royalties or of sponsorship or advertising fees. In general, other Articles would apply whenever there was no direct link between the income and a public exhibition by the performer in the country concerned. Royalties for intellectual property rights will normally be covered by Article 12 rather than Article 17 (see paragraph 18 of the Commentary on Article 12), but in general advertising and sponsorship fees will fall outside the scope of Article 12. Article 17 will apply to advertising or sponsorship income, etc. which is related directly or indirectly to performances or appearances in a given State. Similar income which could not be attributed to such performances or appearances would fall under the standard rules of Article 7 or Article 15, as appropriate. Payments received in the event of the cancellation of a performance are also outside the scope of Article 17, and fall under Articles 7 or 15, as the case may be. »¹⁸¹

Ce commentaire explique que lorsque le sportif perçoit des revenus qui

180. G. ZADEK., *op.cit.*, p. 167.

181. « Commentaries of the articles of the Model Tax Convention (condensed version) », Art. 17 (1) point 9, OECD, 2010, p. 272, <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>

n'ont pas un lien direct avec une apparition publique de sa part dans le pays concerné, ces derniers seront taxés sur base d'autres articles que l'article 17 et c'est notamment le cas des redevances pour utilisation de droits intellectuels qui seront taxées sur l'article 12 de la convention OCDE. Par contre, ce commentaire évoque le fait que les revenus découlant du sponsoring seront soumis au régime prévu à l'article 17 lorsque ces revenus sont liés de manière directe ou indirecte à une performance ou encore à une apparition dans un état donné. A l'inverse, lorsque de tels revenus sont perçus sans aucun lien avec une prestation ou une apparition, alors il faudra appliquer l'article 7 ou 15 selon la situation (15 Pour les revenus provenant d'un travail employé et 7 pour les « business profit » c'est à dire les revenus provenant d'une activité indépendante.) Nous comprenons donc que toute la question tourne autour du fait de savoir ce qu'est un lien direct ou indirect et à quel moment est-il suffisant pour tomber sous l'application de l'article 17. C'est ce que nous allons tenter de mettre en lumière en croisant les différents commentaires sur le modèle OCDE, la doctrine etc...

Il est important de noter que l'OCDE est au courant de cette problématique puisque dans son projet de modification nous retrouvons la volonté de changer la disposition dans l'optique de clarifier si l'article 17 doit s'appliquer à plusieurs types de revenus et, notamment, ceux découlant du sponsoring.¹⁸² Les commentateurs ont d'ailleurs proposé une révision du point 9 du commentaire se trouvant en annexe.¹⁸³ Dans cette révision, ils remplacent le terme « *direct link* » par « *close connection* », pour ensuite donner une définition de ce qu'est une « *close connection* » et, en donner un exemple. Une connexion peut, en général, être démontrée lorsque les revenus obtenus ne peuvent pas être considérés comme acquis de manière étrangère à la prestation dans l'activité sportive privilégiée. Cette connexion peut être démontrée sur base du *timing* entre l'activité accessoire générant le revenu et l'activité principale dont découle cette deuxième activité. L'exemple choisi est celui d'un golfeur qui donnerait une interview durant une compétition auquel il aurait pris part. Alors pour ce type de revenus, oui il y a une connexion. Cela peut aussi être considéré comme « connecté », selon la nature du revenu perçu. L'exemple choisi ici, est le cas dans lequel un tennisman perçoit une rémunération suite à l'utilisation de son image sur des affiches promotionnelles concernant un tour-

182. « issues related to article 17 of the Model Tax Convention », adopted by the OECD committee on Fiscal Affairs on 26 June 2014, Point 5, § 50, p. 15

183. Cfr. Annexe 4.

noi auquel il va prendre part.¹⁸⁴ Donc on peut considérer un revenu comme connecté à l'activité principale, en fonction du moment auquel il est perçu ou, en fonction de la raison pour laquelle il est obtenu.

Cette proposition poursuit en disant, qu'en général, les revenus publicitaires et de sponsoring ne rentreront pas dans le champ d'application de l'article 12 mais bien de celui de l'article 17 lorsqu'il y a un rapport proche (« *close connection* ») entre le revenu et les performances effectuées dans un état défini. Dans ce cas-ci, on peut considérer que si un tennismen porte un vêtement spécifique dans le but d'offrir une visibilité à son sponsor durant une compétition, alors le rapport entre le revenu et la prestation semble être avéré puisque sans la participation à cet événement, il n'y aura pas eu de visibilité et donc, probablement pas de revenus. Un tel rapport peut être évident lorsque le contrat est conclu pour un événement bien défini. Cela est plus compliqué lorsque le contrat est conclu pour un nombre d'événements non spécifiés. Dans ce cas, on estime qu'un état qui accueille un ou plusieurs de ces rassemblements sportifs pourra taxer ces revenus de manière proportionnelle en fonction de plusieurs critères laissé à la discrétion du pays que nous verrons plus loin.¹⁸⁵

Aucun changement n'est à noter lorsque les revenus de sponsoring ne sont pas connectés à une telle activité alors c'est de toujours les articles 7 et 15 qui s'appliqueront suivant le sportif (indépendant ou salarié).¹⁸⁶

D'après la doctrine, il existe principalement deux types de façon d'exercer une activité et donc, d'analyser s'il existe une relation directe ou indirecte (selon l'écrit du commentaire) ou une connexion suffisante (selon la proposition de modification du commentaire).

Premièrement, il existe les sportifs qui bénéficient du sponsoring, mais dans un cadre distinct de leurs activités principales (bien que ces avantages proviennent de la notoriété acquise lors de l'exercice de cette même activité). Nous pensons, par exemple, aux habits portés par les sportifs dans la vie de

184. «issues related to article 17 of the Model Tax Convention», adopted by the OECD committee on Fiscal Affairs on 26 June 2014, Point 5,§ 55, p. 17.

185. *Ibidem*.

186. «issues related to article 17 of the Model Tax Convention», adopted by the OECD committee on Fiscal Affairs on 26 June 2014, Point 5,§ 55, p. 17.

tous les jours pour se balader en ville. Ci-dessus, je donnais l'exemple de Rafael Nadal qui est sponsorisé par la marque de montre Richard Mile. Or, il ne s'agit pas du tout de montre de sport, mais plutôt, d'une montre de luxe à porter dans la vie de tous les jours. C'est identique pour son autre sponsor Kia. Si cette marque décide de mettre une voiture à disposition de Rafael Nadal pour sa vie au quotidien ce ne sera pas en lien avec son activité. Dans ces cas, la taxation devra être effectuée sur base des articles 7 ou 15 du modèle OCDE. Dans l'exemple donné, ce sera plutôt l'article 7 puisqu'il n'est pas salarié. On appliquera donc ces articles indépendamment du fait qu'il perçoit d'autres revenus. En effet, dans la convention OCDE il n'est nulle part fait mention d'un principe disant qu'on devait taxer tous les types de revenus ensemble, même si des connexions existent entre ces derniers.¹⁸⁷

Deuxièmement, il est possible qu'un sportif exerce une activité en poursuivant plusieurs buts différents. En effet, lorsqu'un joueur de tennis prend part à tournoi, il touche différents types de revenus : le *prize money* mais aussi des revenus pour porter certains vêtements ou encore pour porter une promotion sur ces mêmes habits. Tout cela devrait être taxé sur base de l'article 17 puisque le but de cet article est que l'état de la source du revenu puisse taxer l'ensemble des revenus découlant de l'activité dans cet état. Donc, cet état est en droit de taxer aussi bien les sommes versées par l'organisateur au titre de *prize money* que les sommes versées par les différents sponsors dans le cadre de la compétition. Il existe cependant une difficulté, c'est le cas dans lequel un sponsor conclut un contrat avec un sportif pour un temps donné mais sans préciser les événements définis auxquels le sportif prendra part. Dans ce cas, l'état de la source devra estimer la taxe, qui lui semble justifiée, par exemple en proportion aux événements se déroulant sur son territoire en perspective avec tous les événements auquel le dit sportif prendra part durant l'année.¹⁸⁸ Le problème c'est que la doctrine prévoit beaucoup de méthodes différentes pour mesurer cela. En effet, celle présentée ci-dessus n'est pas la seule existante. Par exemple, on peut aussi mesurer le nombre de résidents du pays dans lequel la compétition a lieu (pour voir le rayonnement offert par le sponsoring), les dépenses engagées pour le sponsoring ou encore le nombre

187. Wassermeyer, in Wassermeyer/Lang/Schuch (ed.) Kommentar zum OECD-Musterabkommen, Art. 17 MN 40 et s. Tiré de : Gunther Zadek, "Treatment of advertising income of Artists and Sportsmen accord to the OECD Model", in *taxation of artistes and sportsmen in international Tax Law* (sous la dir. De W. LOUKOUTA et M. STEFANER), Taxmann publications, 2007, p. 163.

188. G. ZADEK, *op.cit.*, pp. 164-165.

de jour de match ou d'apparition. Le problème découlant de ces multiples clés de répartition est que si plusieurs états utilisent une méthode différente, alors, il y a un risque de double imposition. La solution à cela est que les états concernés se mettent d'accord sur une solution commune.¹⁸⁹

Un auteur Monsieur Grossman (au même titre qu'une grande partie de la jurisprudence) propose de différencier les revenus découlant de la performance sportive (*Performance-related income*) des revenus découlant de la personnalité du sportif (*person-related income*). Les premiers doivent être taxés sur base de l'article 17 alors que les suivants (non liés à un événement spécifique) doivent être taxés sur base de l'article 7 ou 15.¹⁹⁰ Les *performance-related income* sont définis par Gunther Zadek comme étant « payments for an artistic or sporting performance or which are in close connection to such performances. » On voit donc bien le lien étroit qui existe avec la performance sportive.

A contrario, les revenus *person-related income* sont des revenus qui sont offerts au sportif en raison de sa popularité et qui visent sa personnalité et non ses performances. C'est à dire que ces revenus souffrent en quelque sorte d'un manque de lien avec un événement sportif défini. Une telle différenciation entre ces deux types de revenus se justifie par le fait que les sommes perçues par le sportif ne sont pas en adéquation avec ses performances sportives mais plutôt avec sa popularité générale, sa capacité à capter l'attention. Il faut bien comprendre que la popularité d'un sportif ne dépend pas exclusivement de sa capacité actuelle dans son sport de prédilection, mais plutôt, des capacités et de l'aura qu'il a réussi à développer durant des années.¹⁹¹ C'est pour cette raison que l'on peut voir des sportifs en difficulté dans leur domaine, qui intéressent toujours des entreprises ou même voir des sportifs retraités utilisés dans des publicités car personne n'a oublié leur carrière. Prenons simplement l'exemple de Éric Cantonna, ancienne idole du foot français, qui après avoir mis son image à disposition de Pepsi vient d'associer son image à la célèbre marque de bière Kronenbourg.¹⁹²

En 2007, les Pays-Bas ont mis sur pied une solution nouvelle qui consiste

189. *Ibidem.*, pp. 171-172.

190. GROSSMAN, «Die Besteuerung des Kunstlers und Sportlers», 1992, pp. 113 et s.

191. G. ZADEK, *op.cit.*, pp. 164-165.

192. « La dernière pub improbable de Cantonna en Alsace », Anthony Berthelier, 3 mai 2016, Le Huffpost, http://www.huffingtonpost.fr/2016/05/03/eric-cantona-kronenbourg-alsace-biere_n_9828876.html, consulté le 10 mai 2016.

à exclure de la taxation les sportifs qui résident dans un pays avec lequel les Pays bas ont conclu un accord de double imposition. Avec ce système, c'est le pays de résidence qui aura un droit de taxation exclusive sur les revenus des sportifs. Cela limiterait grandement les problèmes liés à la clé de répartition. Les Pays-Bas tente de convaincre d'autres membres de l'OCDE de suivre ce schéma mais pour le moment cela n'a pas encore fonctionné.¹⁹³

Tout cela reste encore très discuté en doctrine. L'intérêt de tout cela est en fait de savoir si le sportif sera taxé sur base de l'article 7¹⁹⁴ ou de l'article 17 du modèle OCDE. La grande différence est que dans l'article 7 l'imposition ne pourra avoir lieu que dans l'état de résidence du sportif alors que dans le cas de l'article 17, l'état de la source est aussi en mesure de taxer les revenus de sponsoring. Donc, d'après ce que nous avons vu lorsque les revenus sont tirés de sponsoring en lien avec une compétition spécifique, l'état hôte de cette compétition sera en mesure de prélever une taxe tout comme l'état de résidence, ce qui pourra à nouveau mener à une double imposition. Alors que si, une voiture est par exemple mise à disposition d'un sportif durant 1 an par une marque automobile, le sportif ne pourra être taxé que dans son lieu de résidence sur cet avantage. Ce dernier régime est très avantageux pour les sportifs résidents dans des états à basse fiscalité. Nous allons venir sur ces mécanismes dans la dernière partie de ce travail. Ce qui justifie, dans les faits, une taxation sur base de l'article 7 et non de l'article 17 c'est le fait que puisque c'est basé sur la popularité du sportif et non sur ses performances, c'est le lieu de l'entraînement ou de la préparation à une compétition qui comptera. En effet, il est logique de donner le droit de taxation sur les revenus qui sont « *person-related* » comme expliqué ci-dessus, à l'état qui fournit au sportif des infrastructures c'est à dire des sites d'entraînements, un endroit où vivre et parfois même des aides gouvernementales.¹⁹⁵

193. G. ZADEK, *op.cit.*, p. 178.

194. OCDE (2014), *Modèle de convention fiscale concernant l'impôt sur le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, Editions OCDE, http://dx.doi.org/10.17.87/mtc_cond-2014-fr « Les bénéfices d'une entreprise d'un état contractant ne sont imposables que dans cet état, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre état contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices qui sont attribuables à l'établissement stable conformément aux dispositions du paragraphe 2 sont imposables dans l'autre état ».

195. G. ZADEK, *op.cit.*, pp. 164-165.

Troisième partie

TITRE III. Ingénierie fiscale : Analyse et proposition de solutions

Chapitre 1

Introduction

Après avoir vu le système en vigueur en ce qui concerne la taxation des sportifs de haut niveau, il est temps pour nous de voir comment les sportifs réagissent à ce système et les moyens qu'ils mettent en œuvre pour l'éviter ou, à tout le moins, le rendre plus favorable à leur égard.

Il faut bien comprendre que la marge de manœuvre est plus grande pour les sportifs individuels que pour les sportifs évoluant dans un collectif. En effet, dans les sports collectifs les athlètes ont un rattachement fiscal à leur club.¹⁹⁶ Certes, ils disposent de moins de libertés mais il existe tout de même des moyens d'optimiser leur fiscalité. Il faut aussi noter que les techniques usitées varient aussi selon les pays concernés.

Alors que la question fiscale était une question de moindre importance à l'époque, elle est aujourd'hui devenue essentielle comme nous l'explique Didier Poulmaire (avocat spécialiste du droit à l'image) : « *Ces dernières années, la plus grande mobilité géographique des sportifs professionnels a rendu la question fiscale essentielle.* »¹⁹⁷ Cela rejoint donc ce que nous disions au début de ce travail, lorsque nous évoquions les problèmes récents en matière de fiscalité découlant de la mobilité accrue des sportifs ces dernières décennies suite aux événements vu précédemment.

Malheureusement, nous n'aurons pas le temps de parcourir l'ensemble des techniques usitées par nos chers sportifs, car bien que nous ne doutions pas de

196. « Les sportifs plus attentifs à l'optimisation de leurs revenus », 2012, consultable : <http://www.lefigaro.fr/sport-business/2012/01/19/20006-20120119ARTFIG00780-les-sportifs-plus-attentifs-a-l-optimisation-de-leurs-revenus.php>, consulté le 20 avril 2016.

197. *Ibidem*.

l'intérêt que revêtent ces questions, un deuxième écrit de ce genre serait, au minimum, nécessaire pour exposer cela de manière plus ou moins exhaustive. Nous focaliserons donc notre attention sur deux mécanismes majeurs en surface. Premièrement, nous analyserons le changement de résidence fiscale en partant d'un cas concret concernant les tennismans français exilés en Suisse. Dans le même temps, nous en profiterons pour exposer le système, tout à fait particulier, réservé à certains sportifs dans ce pays. Dans un deuxième temps, nous étudierons très rapidement le cas des sportifs faisant recours à des sociétés interposées pour obtenir une fiscalité avantageuse.

Chapitre 2

Définition et différenciation avec des concepts voisins

2.1 Qu'est-ce que l'ingénierie fiscale et que recouvre cette notion ?

Nous allons analyser trois concepts : l'évasion fiscale, l'optimisation fiscale et la fraude fiscale et essayer de définir si ils font partie de l'ingénierie fiscale ou non.

Si nous regardons sur un site basique tel que Wikipédia nous pouvons tomber sur cette définition : « Assez proche de la fraude par ses motivations, l'ingénierie fiscale s'en distingue par son caractère légal. Elle consiste à optimiser son activité économique ou financière (placements, rémunération des collaborateurs...) pour minimiser le poids de l'impôt. Elle repose sur l'exploitation de failles législatives ou de régimes dérogatoires. »¹⁹⁸

L'évasion fiscale

Commençons d'abord par l'évasion fiscale : « L'évasion fiscale, consiste à transférer des capitaux, des activités économiques ou des foyers fiscaux dans des lieux où la fiscalité est plus avantageuse. L'anachorèse fiscale était déjà connue en Égypte antique, à Rome le code Théodosien punissait ceux qui se

¹⁹⁸. Wikipédia, l'encyclopédie libre, <https://fr.wikipedia.org/wiki/Imp%C3%B4t>, consulté le 10 avril.

retirent de la cité et gagnent le désert pour échapper à l'impôt. »¹⁹⁹

Tout d'abord, arrêtons-nous quelque peu sur ce terme « anachorèse fiscale ». En fait, il s'agit d'un exode rural poursuivant un but fiscal. En effet, dans l'Égypte antique, la pression fiscale étant trop forte, une partie des paysans ont quittés les campagnes dans le but d'échapper à l'impôt. Cela c'est aussi produit à Rome où les gens quittaient la cité pour s'établir dans le désert ou ils ne devaient pas payer d'impôt.²⁰⁰ Si nous mettons cela en évidence, c'est pour montrer que la question fiscale et l'envie de payer moins d'impôts est présente depuis de nombreux siècles dans nos civilisations. De plus, nous pourrions voir par la suite, qu'en réalité, ces désertions constatées en Égypte et à Rome peuvent s'apparenter au changement de domicile fiscal réalisé par bon nombre de sportifs à l'heure d'aujourd'hui.

Quant à l'évasion fiscale elle revêt un double caractère. En effet, elle figure à cheval entre l'optimisation et la fraude fiscale. Selon la Cour des comptes française, il s'agit de : « l'ensemble des comportements du contribuable qui visent à réduire le montant des prélèvements dont il doit normalement s'acquitter. S'il a recours à des moyens légaux, l'évasion entre alors dans la catégorie de l'optimisation. À l'inverse, si elle s'appuie sur de techniques illégales ou dissimule la portée véritable de ses acteurs, l'évasion s'apparente à la fraude ».²⁰¹ Ce caractère hybride pose certains problèmes et, c'est pour ça qu'en droit belge, on a choisi d'éviter cette expression pour dire que soit, l'évitement de l'impôt fait figure de fraude fiscale à partir du moment où ce mécanisme viole la législation fiscale (par exemple en ne déclarant pas un compte à l'étranger), soit, c'est le choix licite de la voie la moins imposée, c'est-à-dire que ce mécanisme est légal même si son but premier est l'évitement de l'impôt.²⁰²

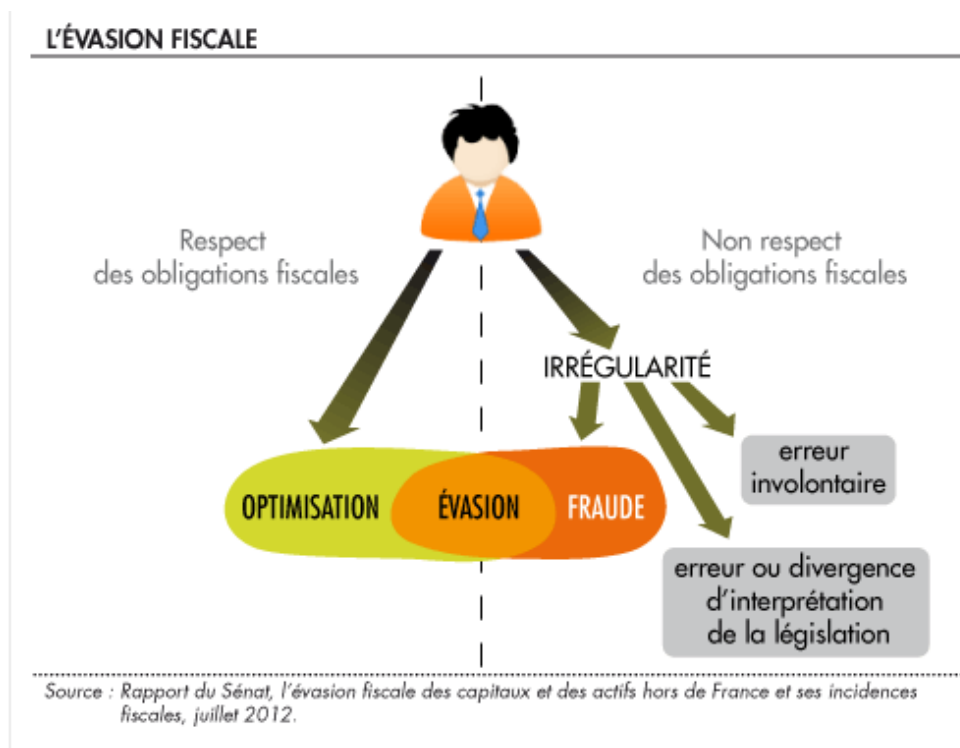
199. Wikipédia, l'encyclopédie libre, <https://fr.wikipedia.org/wiki/Imp%C3%B4t>, consulté le 10 avril.

200. Wikipédia, l'encyclopédie libre, <https://fr.wikipedia.org/wiki/Imp%C3%B4t> / Wikipédia, l'encyclopédie libre, https://fr.wikipedia.org/wiki/Exode_rural_dans_l%27%C3%89gypte_antique

201. Définition de la Cour des comptes, chambres territoriales et régionales française tiré de « Evasion fiscale », IEF La finance pour tous, le 3 juillet 2013, <http://www.lafinancepourtous.com/Decryptages/Mots-de-la-finance/Evasion-fiscale>, consulté le 10 avril 2016.

202. Th. DELAHAYE, «le choix de la voie la moins imposée», 1998, pp. 21-30, tiré de D. GARDABDIAN, « Politique belge de prévention de l'évasion fiscale-une introduction à l'usage des non-spécialistes » in *Les paradis Fiscaux et l'évasion fiscale , actes des journées d'études des 20-21 janvier 2000*, Bruxelles, Bruylant, 2001, p. 195.

Cela peut être représenté par le schéma suivant ²⁰³



Il faut bien comprendre que l'évasion fiscale passe, le plus souvent, par le biais de paradis fiscaux puisque comme précisé dans la définition il s'agit de transférer des capitaux, des activités économiques et des foyers fiscaux dans des lieux possédant une fiscalité plus avantageuse. Bien sûr, il n'est pas obligatoire qu'un lieu soit un paradis fiscal pour avoir une fiscalité plus avantageuse que son homologue mais, en général, c'est vers ces lieux que les personnes souhaitant réaliser de tels transferts se tournent. Nous ne rentrerons pas dans tous les détails à ce sujet mais un paradis fiscal est un lieu caractérisé, principalement, par deux caractéristiques. Premièrement, c'est un lieu où l'imposition est faible. Deuxièmement, ce lieu bénéficie d'une certaine confidentialité. En général cette confidentialité est caractérisée par le secret bancaire en vigueur. Par exemple, la Suisse dont nous parlerons dans la suite de cet exposé est un paradis fiscal. ²⁰⁴

203. Rapport du Sénat (France), l'évasion fiscale des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales, nn° 673, président (P. Dominati), 17 juillet 2012.

204. T. AFSCHRIFT., « Peut-on définir les paradis Fiscaux », in *Les paradis Fiscaux et l'évasion fiscale, actes des journées d'études des 20-21 janvier 2000*, Bruxelles, Bruylant, 2001, pp. 3-13.

L'optimisation fiscale

Il s'agit d'un synonyme de l'ingénierie fiscale à savoir optimiser son activité économique et financière pour diminuer le poids de l'impôt en usant de mécanismes légaux et notamment les failles législatives. Elle est donc légale.²⁰⁵

La fraude fiscale

La fraude fiscale, elle, consiste à enfreindre volontairement les lois fiscales en vigueur alors que dans le cadre de l'optimisation fiscale, la législation est utilisée comme adjuvant. L'optimisation garde donc un caractère légal et c'est plutôt sa légitimité ou son caractère « éthique » qui peut être remis en cause. Bien sûr l'optimisation fiscale dite « agressive » peut être punie, c'est-à-dire contourner sciemment l'esprit de la loi (donc commettre ce que l'on qualifie d'abus de droit), mais il est très compliqué, voire impossible, pour l'administration d'apporter la preuve de tels agissements.²⁰⁶ La fraude fiscale est caractérisée par deux éléments constitutifs. Premièrement, on retrouve l'élément matériel, c'est-à-dire une violation des dispositions législatives ayant attrait au domaine fiscal. Deuxièmement, un élément moral, c'est-à-dire un dol spécial et donc, l'intention frauduleuse. L'intention frauduleuse c'est le fait de se procurer un avantage injustifié sans porter égard aux conséquences de cet acte sur un intérêt public ou privé.²⁰⁷

En conclusion, nous pouvons dire que l'ingénierie fiscale recouvre les concepts d'optimisation fiscale et d'évasion fiscale (lorsqu'elle est basée sur des mécanismes licites) mais ne concerne pas l'évasion fiscale lorsque cette dernière utilise des mécanismes illégaux, ni la fraude fiscale que nous n'aborderons pas en tant que telle dans cet ouvrage. Il est également intéressant de mentionner une dernière forme d'évitement de l'impôt qui est la renonciation à l'activité créatrice de ce dernier. Déjà en France dans les années 1960-1980 un certain nombre de personnes exerçant des professions libérales

205. *Cfr supra*, TITRE III, Chapitre 2, section 2, §2.

206. « Evasion fiscale », IEFP La finance pour tous, le 3 juillet 2013, <http://www.lafinancepourtous.com/Decryptages/Mots-de-la-finance/Evasion-fiscale>, consulté le 10 avril 2016. / « L'optimisation et l'évasion fiscale », Claire Berthelemy, L'imprévu, 10 septembre 2015, <https://l'imprevu.fr/fil-rouge/loptimisation-et-levasion-fiscales/quelles-differences-entre-optimisation-evasion-et-fraude-fiscales/>, consulté le 10 avril 2016.

207. G. DELRUE., « Fraude fiscale », Antwerpen, Maklu, 2007, p. 18.

ont renoncés à ces dernières car la pression fiscale était trop forte eût égard aux efforts consentis.²⁰⁸ On peut faire ici un parallèle avec le cas que nous évoquions plus tôt dans ce travail, concernant Rafael Nadal qui a refusé de s'aligner lors du tournoi du Queen's pour des raisons purement fiscales.

208. M. BOUVIER., « *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt* », LGDJ, 2007, p. 158.

Chapitre 3

Le changement de résidence fiscale

3.1 Les faits

Comme annoncé dans l'introduction, nous avons choisi de partir d'un cas concret et, particulièrement marquant, pour aborder cette problématique.

Nous avons choisi l'affaire que nous pourrions nommer « l'exil fiscal massive des tennismans français ». Cette histoire a fait couler beaucoup d'encre dans la presse écrite française qu'elle soit sportive ou générale, principalement, lors de la finale de la coupe Davis opposant la France à la Suisse en 2014. Pour introduire cela, reprenons la phrase humoristique d'un résident Suisse avant la compétition, alors qu'il était interviewé par un journaliste : « Il y a des Français en finale de la Coupe Davis ? Ah bon ? » Nous sommes en Suisse, dans le canton de Vaud et Hadji, quadragénaire croisé dans les rues du petit village de Gingins, n'a pas l'air au courant. Et le manceau Jo-Wilfried Tsonga voyons ? « Il est suisse, Tsonga. Qui d'autre ? » Euh, le parisien Gaël Monfils ? « Il est suisse, Monfils. Qui d'autre ? » Ben ... Gasquet, Simon Benetteau ? « Il sont suisses, ils habitent tous chez nous ! »²⁰⁹ Si la situation a le don de faire rire ce résident suisse, ce n'est pas le cas de tous ses congénères et, encore moins, des autorités françaises. En effet, cet exil fiscal qui fut amorcée par Yannick Noah dans les années 1990 (même si ce dernier s'est racheté et paye ses impôts en France actuellement). Aujourd'hui tous les membres de l'équipe de Coupe Davis ont élu domicile en Suisse : Jo-Wilfried

209. Interview réalisé par Henri Seckel, « Les francs suisses du tennis », Le monde, 20 novembre 2014, http://www.lemonde.fr/tennis/article/2014/11/20/francs-suissees_4526796_1616659.html, consulté le 11 avril 2016.

Tsonga, Gaël Monfils, Julien Benetteau and, last but not least, le capitaine et ancien joueur, Arnaud Clément.²¹⁰

3.2 Raison de ce changement de résidence

Quelles sont les raisons d'un tel exode ? Bien que nous ne doutions pas de la sympathie de nos amis Suisse, ainsi que du magnifique cadre de vie offert par bien des endroits dans ce pays, il faudrait être dépourvu de sens ou de bonne foi pour nier les raisons fiscales inhérentes à de tels déménagements. Cela est d'autant plus criant que les tennismans n'ont pas vocation à passer de nombreux jours à leur domicile en raison de leurs obligations professionnelles internationales.

La raison la plus simple est que la Suisse est un paradis fiscal, qui prévoit pour ce genre de personne, un forfait qui leur permet d'échapper à la progressivité de l'impôt.²¹¹

3.3 Le forfait Suisse

Étudions le fonctionnement de ce forfait et les conditions liées à son attribution. C'est un forfait qui est réservé aux non citoyens. C'est une méthode de taxation originale qui pour déterminer la taxe qui devra être payée ne se base pas sur les revenus mais bien sur les dépenses effectuées sur le territoire (en général, la plus significative est le loyer annuel payé pour l'habitation ou la valeur de cette dernière). Les règles d'évaluation à ce sujet varient en fonction des cantons. Il faut bien comprendre qu'au vu de leurs mobilités, les sportifs ne consentent pas énormément de dépenses sur le territoire Suisse. Ce mécanisme est donc un incitant très puissant pour les sportifs d'établir leur résidence en Suisse. Il ne faut pas perdre de vue, comme nous l'avons vu tout au long de ce travail, que le sportif sera quand même taxé dans les lieux où il exerce son sport. Mais malgré cela, le forfait Suisse suffit à convaincre les sportifs d'emménager.²¹² Pour déterminer la somme à acquitter, il y a un accord entre le contribuable (ici le sportif) et l'administration fiscale. Cette

210. « Exil fiscal : l'autre pays du tennis français », Grégory Raymond, Huffpost, 21 novembre 2014, http://www.huffingtonpost.fr/2014/11/21/exil-fiscal-suisse-tennis-tsonga-forfait-fiscal-finale-coupe-davis_n_6184472.html, consulté le 11 avril 2016.

211. « Exil fiscal : l'autre pays du tennis français », *op.cit.*

212. X. OBERSON., « Taxation of Artists and Sportsmen in Switzerland » in *International taxation of artists & sportsman*, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 5.

somme doit représenter les dépenses effectuées sur le territoire suisse et donc par conséquent, correspondre à son style de vie en Suisse.

Quelles sont les conditions pour bénéficier d'un tel forfait ? Il est réservé à deux catégories de personnes. Premièrement, il peut être octroyé aux personnes qui installent leur domicile en Suisse pour la première fois ou qui retourne là-bas plus de 10 ans après y avoir travaillé. Deuxièmement, il peut aussi être octroyé aux citoyens Suisses qui reviennent en terre natale après l'avoir quitté pour plus de dix ans, durant lesquels ils n'ont pas travaillé en Suisse ou pour le gouvernement suisse.²¹³ Nous comprenons donc que dans le cas des français évoqué ci-dessus, ils ressortent à la première catégorie. Notons également que pour pouvoir bénéficier effectivement, de ce forfait, il ne faut pas que le sportif participe à des compétitions en Suisse. Ils ont le droit de participer à des compétitions partout dans le monde sauf en Suisse, à l'exception des évènements de charité.²¹⁴ D'ailleurs Jo-Wilfried Tsonga qui voulait participer au tournoi de Bâle s'est vu refuser l'accès, alors même qu'il avait promis de reverser ses gains à une association. D'après Xavier Oberson (avocat fiscaliste), les lois à ce sujet ont vraiment tendance à se rigidifier.²¹⁵ Pour des joueurs de tennis, cela ne pose guère de problèmes vu le peu de compétition se déroulant sur le territoire Suisse et, surtout, le peu de prestige accordé à ces dernières. Pour information, notons que ce forfait a été largement critiqué en Suisse pour son caractère discriminatoire. Suite à toutes ces discussions, plusieurs referendums ont eu lieu dans le but d'abolir ce système et c'est ce qui s'est produit dans cinq cantons sur les vingt-six existants.²¹⁶ Un referendum fédéral a même eu lieu en 2014 et le projet d'abolir le forfait a été rejeté à près de 60% des voix.²¹⁷ Vous trouverez en annexe les chiffres exacts de ce referendum.²¹⁸ La ministre des finances de l'époque (Evelyne Widmer-Schlumpf) s'est réjouie de ce rejet et a indiqué que le système resterait en vigueur tant qu'il n'y aurait pas de pression internationale.²¹⁹

213. X. OBERSON, *op.cit.*, p. 6.

214. *Ibidem.*

215. « Un avocat fiscaliste : « le forfait fiscal suisse n'est plus aussi avantageux » », Le Figaro, 21 novembre 2014.

216. « Exil fiscal : l'autre pays du tennis français », *op.cit.*

217. « Ecopop, forfaits fiscaux et or de la BNS tous rejetés », Le matin, 30 novembre 2014, <http://www.lematin.ch/suisse/suivez-resultats-votations-direct/story/14955908>, consulté le 10 mai 2016.

218. *Cfr* : Annexe 5

219. « Ecopop, forfaits fiscaux et or de la BNS tous rejetés », *op.cit.*

Ce forfait concerne vraiment une infime partie des résidents suisse. En effet, on recense 5634 cas en 2012.²²⁰

Le changement de résidence fiscale est une technique utilisée par beaucoup de sportifs et non uniquement par les tennismans. En formule 1 on peut constater aussi que bons nombres de pilotes se sont exilés sur le rocher monégasque pour sa fiscalité inexistante. On pourrait trouver cela étonnant que les sportifs français privilégient la Suisse à Monaco. En réalité, il ne s'agit pas simplement d'un choix désintéressé. Si les français ne s'exile pas à Monaco c'est, à nouveau, pour des raisons purement fiscale. En effet, une convention²²¹ a été signée entre la France et Monaco en 1963 et elle prévoit que, contrairement aux citoyens monégasques, les français sont bien assujettis à l'impôt.²²² Donc, il faut bien comprendre que si les sportifs peuvent avoir des préférences personnelles quant à leur lieu de résidence, souvent, ils doivent tenir compte des arrangements qui ont été pris par le pays dont ils ont la citoyenneté pour réaliser un choix qui leur soit fiscalement favorable. On se souviendra, qu'en 2005, le choix de Justine Henin de résider à Monaco avait fait grand bruit en Belgique. Pour cette dernière, ce choix était très intéressant puisque la Belgique n'a signé aucune convention à ce sujet avec Monaco.²²³

3.4 Réflexion par rapport à ce mécanisme

Du point de vue légal, aucun problème n'est à soulever. Il s'agit d'une technique d'évasion fiscale consistant à changer son foyer fiscal dans un but d'optimisation. C'est plutôt du point de vue moral qu'il faut chercher et, nous pouvons nous demander s'il est légitime pour un sportif de quitter son pays pour des raisons purement fiscales.

C'est un problème d'ordre moral et comme le disait Phillippe Maystadt

220. *Ibidem*.

221. Convention fiscale entre la France et la principauté de Monaco, signée à Paris le 18 mai 1963, approuvée par la loi nn° 63-817 du 6 août 1963.

222. « Fin du forfait fiscal en Suisse? où pourraient aller les riches étrangers », Le HuffPost, 30 novembre 2014, http://www.huffingtonpost.fr/2014/11/30/forfait-fiscal-suisse-geneve-exil-riches-et-rangers_n_6232066.html, « Exil fiscal, la Suisse autre pays du tennis français », Le Huffpost, 21 novembre 2014, http://www.huffingtonpost.fr/2014/11/21/exil-fiscal-suisse-tennis-tsonga-forfait-fiscal-finale-coupe-davis_n_6184472.html

223. « Justine Henin résidera bel et bien à Monaco », Philippe Lacourt, 15 mars 2005, La libre, <http://www.lalibre.be/sports/tennis/justine-henin-residera-bel-et-bien-a-monaco-51b888e6e4b0de6db9abc2fe>

lors d'une conférence en 1991 qui nous fut proposée dans les lectures lors de la rédaction de notre séminaire de mémoire, c'est une question de civisme fiscal. On pourrait définir cela comme étant le fait que chaque citoyen paye ses impôts de manière volontaire et sans opposer de résistance. Lors de cette conférence, Monsieur Maystadt trouve dommage le fait que des personnes formées dans notre société passent leur temps à essayer de chercher des mécanismes pour éluder l'impôt alors que ce dernier est collecté dans un but de réalisation des objectifs de la société.²²⁴ Donc, on pourrait considérer que ces sportifs manquent de civisme fiscal. Pour le cas que nous avons étudié, l'opinion publique a grondé lorsqu'en marge des jeux olympiques, différents médaillés ne résidant pas en France, ont été promus à l'ordre national du mérite.²²⁵ En effet, l'opinion publique ne pouvait concevoir que l'on élève à ce rang des gens qui ne résident pas en France et qui de plus, se retrouvent dans cette situation pour des raisons purement financières.

D'un autre côté, les justifications avancées par ces sportifs sont toutes autres. Attaqué de toute part, Tsonga s'est défendu arguant le fait que même s'il ne réside pas en France, il paye quand même des impôts en France (c'est là toute la conséquence de l'article 17 OCDE que nous avons vu auparavant avec la taxation dans l'état de la source) : « Les gens n'ont pas forcément tous les éléments pour juger. Je suis résident en Suisse, mais je donne beaucoup d'argent au fisc français. Lors de ma dernière déclaration d'impôts en 2011, j'ai payé environ 230.000 euros sur 47 jours de présence en France »²²⁶ Tout cela découle des gains sportifs remportés en France ainsi que les contrats publicitaires. Marion Bartoli, elle aussi exilée fiscale, évoque les mêmes moyens de défense que Tsonga mais en évoquant en plus, la carrière limitée s'offrant à eux : « 100.000 euros d'impôts sur deux semaines à Roland-Garros et une à Strasbourg ». "C'est quand-même assez important pour 21 jours en France", a estimé la Numéro 11 mondiale. "C'est normal que les gens se posent des questions mais on a des carrières extrêmement courtes et pas de sécurité sociale ni retraite, a-t-elle ajouté. Quand je passe des examens médicaux, je paye tout à 100%. Il faut bien que je me mette un peu à l'abri pour pouvoir vivre à

224. Ph. MAYSTADT, « *Pour un civisme fiscal* », Exposé aux Grandes Rencontres Catholiques », du 7 janvier 1991, J.D.F. 1991, p.15.

225. « Exil fiscale, les joueurs de tennis renvoient la balle », La tribune, 13 janvier 2013, <http://www.latribune.fr/actualites/economie/france/20130113trib000742162/exil-fiscal-les-joueurs-de-tennis-renvoient-la-balle.html>,

226. *Ibidem*.

65 ans.”²²⁷

Donc, si l’on peut se permettre d’avoir de grandes considérations et attentes au sujet du civisme fiscal, il semble facile, peut-être trop facile, de jeter la pierre aux sportifs exilés fiscaux. On peut comprendre que la fiscalité étant déjà assez lourde dans certains pays corrélé à la carrière limitée dont ils jouissent, peut ouvrir la porte aux envies d’exode fiscale.

Ces changements de résidence fiscale peuvent aussi poser des questions en matière d’égalité de traitement. En effet, tout le monde ne peut pas se permettre d’opter pour une résidence dans un « paradis fiscal » dans laquelle il ne vivra que sporadiquement et où il n’a pas le centre de ses activités. Si nous reprenons le cas de Charles Antoine Brézac étudié plus tôt dans ce travail, il n’est pas envisageable qu’un joueur de son calibre s’établisse dans un autre pays pour des raisons fiscales alors qu’il a déjà du mal à boucler les fins de mois avec ses frais. Du coup, ce mécanisme de changement de résidence fiscale est tout de même réservé aux personnes qui gagnent des sommes suffisamment importantes. Une fois encore, c’est les sportifs aux petits revenus qui se voient contraints de devoir payer leurs taxes dans des pays à fiscalité élevée. Bien sûr, il est possible que des joueurs modestes touchent des revenus émanant d’une autre activité mais nous ne considérons pas cette hypothèse ici. C’est peut-être la deuxième faille de ce système après ce que nous avons vu concernant la déduction des frais.

227. « Exil fiscale, les joueurs de tennis renvoient la balle », La tribune, 13 janvier 2013, <http://www.latribune.fr/actualites/economie/france/20130113trib000742162/exil-fiscal-les-joueurs-de-tennis-renvoient-la-balle.html>,

Chapitre 4

Les sociétés interposées

De nouveau, nous allons passer très rapidement sur cette partie qui n'est qu'une introduction au sujet pour les raisons évoquées précédemment. Il s'agit d'une méthode utilisée par des sportifs pour réduire la charge fiscale dont ils font l'objet. En effet, ils mettent sur pied une société qui a son siège dans un pays dépourvu de fiscalité, ou à tout le moins, à basse fiscalité. Après cela, ils s'arrangent pour dévier leurs revenus vers cette société. Et de cette manière, ils payent moins d'impôts sur ces revenus.²²⁸

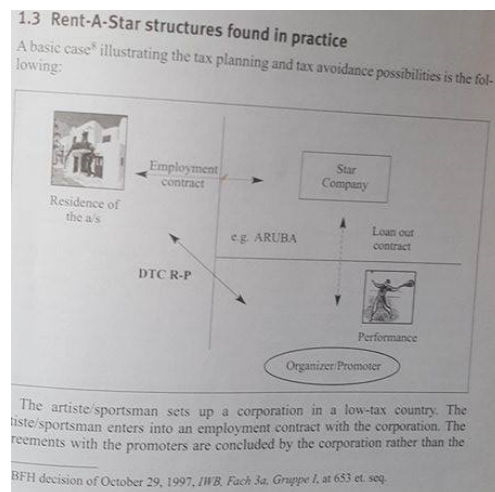
Un des cas les plus fréquents de société interposée est ce que l'on appelle les « star company » ou « Rent-A-Star company ». Il s'agit du seul régime que nous évoquerons ici. C'est quelque chose qui est très souvent utilisé pour la gestion des droits à l'image.

Dans le système Rent-A-Star company, le sportif met sur pied une société dans un pays sans taxation ou à basse taxation. Ensuite, il rentre dans un contrat de travail avec la société. Le gros avantage, c'est qu'alors qu'un sportif est soumis à une taxation dans le pays où il exerce son activité, une société qui réside dans un autre pays ne peut pas être taxée dans le pays de la source sauf le cas où cette dernière maintient un établissement stable dans ce pays. Cela peut être représenté comme suit :²²⁹

Evidemment, les états développés ont inventés des stratégies pour contrer cela. Beaucoup d'états pensent qu'il serait bon de regarder la chose globa-

228. M. JAU., « Star companies » in *International Tax law* » in *taxation of artistes and sportsmen in international Tax Law* (sous la dir. De W. LOUKOUTA et M. STEFANER), Taxmann publications, 2007, pp. 249-250.

229. *Ibidem.*, pp. 251-252.

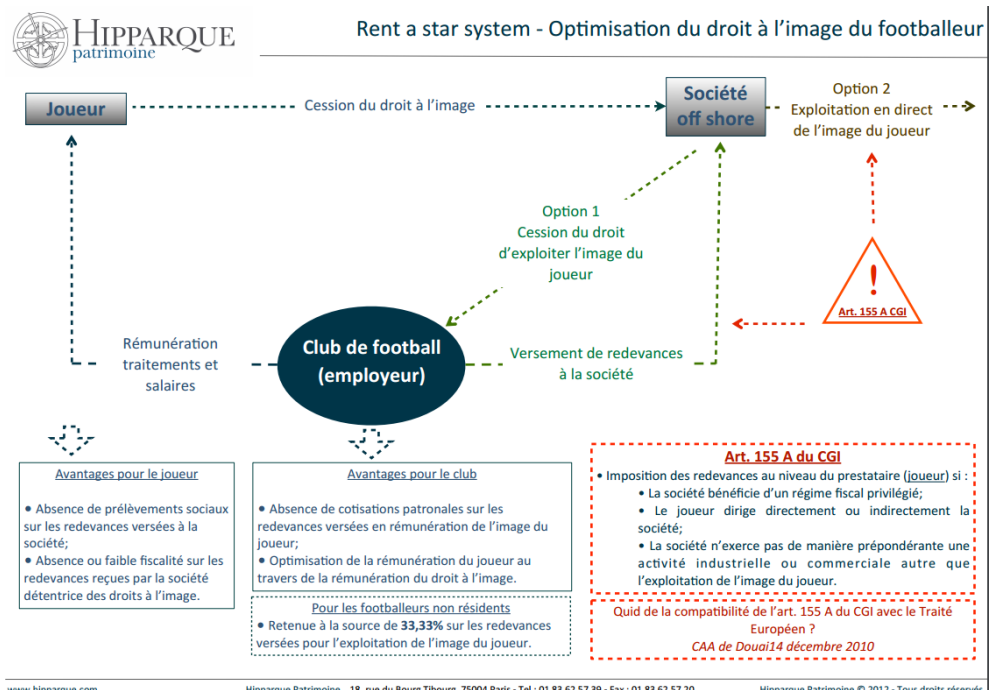


lement et de taxer les revenus de la société au même titre que des revenus du sportif. La règle générale d'attribution des revenus permet aux états de considérer les revenus de la société comme étant des revenus du sportif lui-même à partir du moment où l'entité est clairement artificielle et mise sur pied uniquement dans ce but.²³⁰ S'il n'existe pas de traité fiscal, l'état de la source pourra donc passer outre cette entité et appliquer ses règles de taxation au sportif.

C'est notamment quelque chose que l'on retrouve dans le monde du football. En effet, de nombreux clubs britanniques ont eu recours à ce mécanisme. Classiquement, cela se produit pour les droits à l'image. Une société est mise sur pied à l'étranger, le sportif cède ses droits d'image à celle-ci. Pour que cette société bénéficie elle aussi du mécanisme, elle peut exploiter l'image du sportif ou alors monnayer ce droit d'exploitation à une autre société, qui peut être le club de football employant le sportif.²³¹ On peut voir cela au travers de ce schéma :

230. M. JAU., « Star companies », *op.cit.*, p. 252.

231. « Rent-a-star system », Hipparque patrimoine, <http://www.hipparque.com/2.aspx?sr=86>.



Conclusion

Il est maintenant temps pour nous de conclure ce travail en exposant le fruit de nos recherches et en proposant des solutions ou, à tout le moins, des pistes de réflexion.

Tout d'abord, notons que la plupart des observations effectuées dans le cadre de ce travail n'auraient pas eu lieu d'être sans ce fameux arrêt Bosman de 1995. En effet, ce dernier a véritablement libéralisé la mobilité des sportifs. Sans cette libéralisation, les questions évoquées durant tout le long de nos recherches n'auraient jamais vu le jour puisqu'à l'époque les sportifs ne se mouvaient pas autant et donc, la fiscalité internationale de ces derniers ne posait guère question.

Ensuite, nous avons vu le sort réservé aux revenus du sportif, que ceux-ci découlent de l'activité sportive en tant que telle ou encore, d'activités dites promotionnelles. Ce système est basé sur l'article 17 du modèle de convention fiscale proposé par l'OCDE. Notre question de recherche portait sur une éventuelle coordination au niveau international de la fiscalité des sportifs. On peut dire qu'il y a une coordination « relative ». En effet, nous avons vu que sur base de l'article 17, un sportif peut être taxé dans son état de résidence et aussi, dans l'état de la source où il effectue son activité. Cependant, il existe des mécanismes prévus à l'article 23 du même modèle de convention OCDE visant à effacer ce risque de double imposition par la méthode de l'imputation ou de l'exemption. C'est-à-dire que si deux pays signent une convention de double imposition ensemble, le sportif ne souffrira pas de cette double taxation possible. Seulement, si le pays de résidence n'a rien prévu de spécifique avec le pays où la prestation a lieu, alors le sportif pourra être victime de double imposition. Il y a donc pour les pays une possibilité de coordination avec leurs homologues mais rien ne figure dans un cadre obligatoire. On peut donc dire qu'il s'agit d'une coordination « à la carte ». C'est pour cette raison

que nous parlons de coordination relative et non de véritable harmonisation.

Il était aussi primordial de regarder si ce système était adapté aux réalités socio-économiques inhérentes au monde du sport. En effet, bien que des sportifs tels que Rafael Nadal ou encore Lionel Messi gagnent des fortunes annuellement, ce n'est pas le cas de tout le monde. Nous avons donc pu mettre en évidence des disparités à ce niveau et peut être des points à modifier dans le système. Par exemple, en ce qui concerne la taxation ne devrait-on pas adapter celle-ci en fonction des sommes effectivement perçues ? C'est l'exemple que nous proposons avec Charles-Antoine Brezac, modeste tennismen, qui était imposé en Amérique à 25% sur ces gains alors que ces derniers étaient vraiment minimales. D'un point de vue personnel, je pense qu'il sera peut-être opportun d'étendre la progressivité de l'impôt à ce type de personnes. De cette manière, les sportifs touchant des gains modestes pourraient se retrouver exemptés d'impôts ou, à tout le moins, imposé suivant une tranche d'imposition « basse ». En Belgique, par exemple, pour les jeunes sportifs il existe une imposition sur base d'un taux distinct de 16,5% . Ce taux distinct est réservé aux revenus découlant d'activité sportive et ne dépassant pas 18779.64 euros. Ne serait-il pas opportun de proposer un régime similaire à ce dernier à l'échelle mondiale pour permettre à des jeunes joueurs de pouvoir exercer leur activité sans rencontrer de difficultés financières ? La question mérite en tout cas d'être posée. Ensuite, nous avons vu que le changement de résidence fiscale était un très bon moyen d'optimiser sa fiscalité. Une fois encore, les sportifs disposant de plus gros moyens bénéficient de cette possibilité alors qu'elle semble plus compliquée à mettre en œuvre pour d'autres. Suite à l'observation de ces deux problématiques, d'un point de vue personnel, je pense que le système n'est pas totalement adapté aux réalités socio-économiques du sport actuellement. A l'instar de nombreux autres domaines, nous pouvons voir que ce sont les personnes les mieux loties qui sont le plus à même d'utiliser le système en vue d'optimiser leur fiscalité. Il y a là, à mes yeux, des modifications qui pourraient être amenées dans ce sens telle que la proposition que j'émettais ci-dessus.

Je m'interroge aussi sur la facilité offerte aux sportifs de changer de résidence fiscale. Bien sûr il serait difficile, voire impossible, d'empêcher les sportifs de changer de résidence fiscale car cela ferait figure d'obstacle à leur liberté de circulation. Cependant, je me demande s'il ne serait pas possible de trou-

ver un système permettant de rendre plus difficile ces établissements artificiels. Lorsque l'on regarde les conditions pour s'installer en Suisse, le moins que l'on puisse dire, c'est qu'il n'est pas très compliqué d'y élire domicile. Cela s'explique aussi par la concurrence fiscale entre les pays. En effet, il est intéressant pour un pays d'accueillir des sportifs de renom que cela soit pour leur image, ou même, pour l'argent rapporté par ces derniers (bien qu'étant en général des paradis fiscaux, ces sommes ne représentent pas grand-chose.)

Revenons également sur la légitimité de l'article 17 de l'OCDE. En effet, avec cet article les sportifs au même titre que les artistes, sont taxés sur une base différente des autres contribuables. Je m'étonne de ce régime sachant la volonté déjà présente lors de la signature du traité CEE mais également présente dans bon nombre d'arrêts de la Cour de Justice de l'Union Européenne d'éviter la discrimination. Certes, cet article a été mis sur pied pour éviter l'évitement fiscal (éviter que les sportifs ne déclarent pas leurs revenus à l'étranger) mais au sens propre ce système est, pour moi, discriminatoire. Pourquoi ne pas proposer un système qui s'appliquerait à toutes les personnes amenées à prester à l'étranger et non uniquement aux sportifs et aux artistes ? La question mérite, elle aussi, de se poser. Cependant, il ne faut pas oublier le fait que cet article permet de taxer des personnes à hauts revenus, qui ont pour habitude d'élire domicile dans des pays à basse fiscalité. Cet article permet donc de taxer ces personnes dans l'état de la source et d'éviter que ces personnes ne payent pas d'impôt du tout.

Nous sommes donc face à un système qui, bien qu'imparfait, poursuit des objectifs louables de manière plus ou moins efficace. A la question de savoir si ce dernier va perdurer, je ne suis pas la personne la plus compétente pour répondre. Cependant, au vu des discussions qui ont déjà eu lieu sur le sujet, je pense que ce système ne durera plus longtemps. Nous nous dirigeons soit vers une abolition de l'article 17, soit vers sa refonte totale. Comme pour bon nombre de systèmes et bien qu'il fasse figure de système convenable aujourd'hui malgré ses lacunes, une alternative plus efficace visant à résoudre ces quelques problèmes devrait être, plus que probablement trouvée, dans les années à venir. D'autant plus que l'OCDE planche depuis de nombreuses années déjà sur la modification de cet article.

Annexe A

A.1 Nombre de joueurs de football qui travaillent dans une autre fédération dans un Etat-membre de l'UE

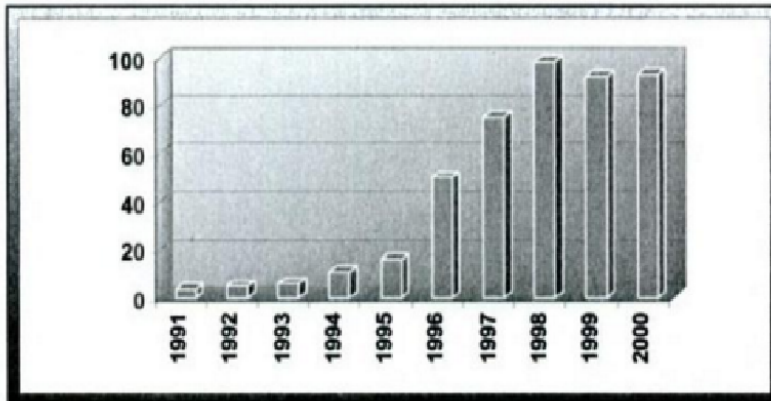
Nombre de joueurs de football qui travaillent dans une autre fédération dans un Etat-membre de l'UE

	1995	1997	1999	1999
Belgique	64	137	97	82
Allemagne	60	91	89	78
Angleterre	47	89	70	76
France	72	121	100	78
Italie	114	178	123	156
Pays-Bas	31	83	67	67
Autriche	51	58	39	41
Portugal	122	99	38	76
Espagne	106	122	108	124

Source : European Football Yearbooks

A.2 Football : le nombre de joueurs français dans les 4 ligues majeures en Europe

Document 1 : Football : Le nombre de joueurs français dans les 4 ligues majeures en Europe (Angleterre, Italie, Espagne, Allemagne)



Source : CDES/UNFP, 2001.

A.3 Arrêt de la cour d'appel de Gand en 2014

b.

Voor het aanslagjaar 2007 betekent hetgeen voorafgaat dat de eerste geïntimeerde in totaal 135 wedstrijddagen gereden heeft, en dat de bezoldiging voor de volgende prestaties in het buitenland als vrijgesteld dient te worden beschouwd:

* Denemarken	9
* Frankrijk	0
* Groot-Brittannië	8
* Italië	31
* Nederland	0
* Portugal	7
* Spanje	16
* Zwitserland	8
---	---
	79

Het vrij te stellen gedeelte van de bezoldiging is derhalve
 $96.609,48 \text{ EUR} \times 79/135 = 56.534,44 \text{ EUR}$.

c.	* Prijzen betaald voor criteriums betwist in België
Voor het aanslagjaar 2008 betekent hetgeen voorafgaat (zie het stuk II/14 van de appellante) dat de eerste geïntimeerde in totaal 103 wedstrijddagen gereden heeft, en dat de bezoldiging voor de volgende prestaties in het buitenland als vrijgesteld dient te worden beschouwd:	3.000,00 EUR
	* Prijzen betaald voor buitenlandse wedstrijden:
* Denemarken 7	- wedstrijden in Frankrijk:
* Frankrijk 0	- GP Isbergues: 29,97 EUR
* Italië 11	- Paris-Roubaix: 1,13 EUR
* Nederland 0	- Paris-Tours: 59,87 EUR
* Portugal 19	- Enlève de Beaugrenon: 406,65 EUR
* Qatar 0	- GP La Marseillaise: 50,25 EUR
* Spanje 16	- GP Denain: 207,45 EUR

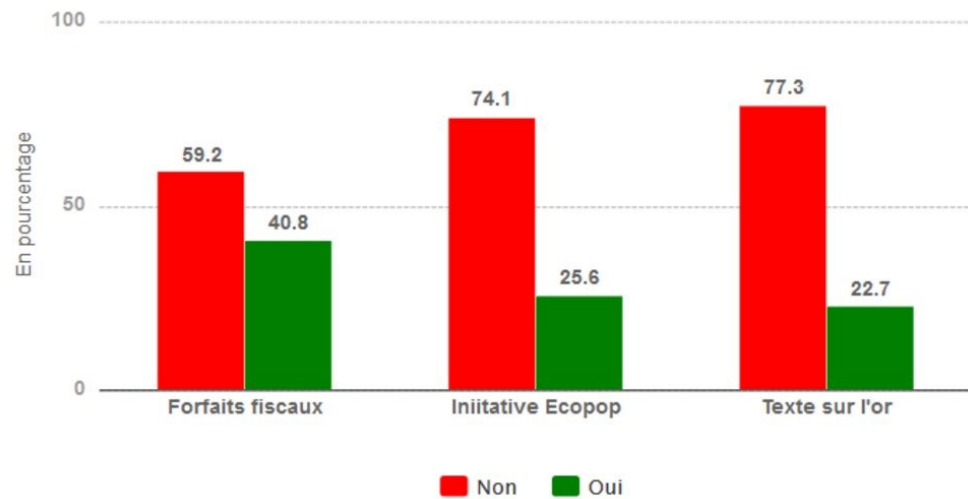
63	835,32 EUR
Het vrij te stellen gedeelte van de bezoldiging is derhalve $91.778,10 \text{ EUR} \times 53/103 = 47.225,62 \text{ EUR}$.	- wedstrijden in Italië:
d.	* Giro d'Italie: 2.851,66 EUR
De eerste geïntimeerde ontving in het inkomstenjaar 2006 (aanslagjaar 2007) een periodieke bonus van 10.068,30 EUR en in het inkomstenjaar 2007 (aanslagjaar 2008) bedroeg deze bonus 15.000,00 EUR.	* Algemeen totaal: 10.380,91 EUR
Die zijn de bedragen die aan de eerste geïntimeerde zijn toegekomen als bonus in toepassing van het bonusstelsel vermeld in de bijlage bij zijn arbeidsovereenkomsten.	De eerste geïntimeerde ontving in het inkomstenjaar 2007 (aanslagjaar 2008) de volgende premies en prijzen (zie het stuk II/13 van de appellante):
Omtrent deze bonus staat vermeld in deze bijlagen dat zal belast worden welk gedeelte van de periodieke bonus aan de ploeg wordt toegekend en dit op basis van een aantal criteria zoals behaalde resultaten, vitaliteit, inzet, teamspirit, ... Er wordt ook verduidelijkt dat de toegekende periodieke bonus zal verdeeld worden tussen alle renners, en deze "individueel toegekende periodieke bonus" zal worden bepaald door het afwegen van de individuele inbreng in het ploegresultaat volgens de reeds aangehaalde criteria.	* Prijzen betaald voor wedstrijden in België, criteriums uitgezonderd: 3.018,02 EUR
Hieruit is af te leiden dat de bonus een beloning is voor de prestaties en houding van de eerste geïntimeerde gedurende het volledige jaar, zowel in binnen- als buitenland, en deze bonus niet verbonden is aan een specifieke wedstrijd.	* Prijzen betaald voor criteriums betwist in België: 1.400,00 EUR
De bonus dient dan ook te worden belast rekening houdend met een vrijstelling volgens de verhouding zoals hoger bepaald voor de bezoldiging stricto sensu.	* Prijzen betaald voor buitenlandse wedstrijden:
e.	- wedstrijden in Frankrijk:
De eerste geïntimeerde ontving in het inkomstenjaar 2006 (aanslagjaar 2007) de volgende premies en prijzen (zie het stuk II/5 van de appellante):	- Paris-Nice: 29,20 EUR
* Prijzen betaald voor wedstrijden in België, criteriums uitgezonderd: 3.693,93 EUR	- Paris-Roubaix: 593,10 EUR
	- 4 jours de Dunkerque: 475,03 EUR
	- wedstrijden in Italië:
	- GPC Erasmici Donoratico: 6,85 EUR
	- Milaan-San Remo: 154,02 EUR
	160,87 EUR
	* Algemeen totaal: 5.676,22 EUR
	Er kan enkel vrijstelling worden verleend voor de prijzen betaald voor wedstrijden in Italië, behalve voor het aanslagjaar 2007 2.851,66 EUR en voor het aanslagjaar 2008 160,87 EUR.
	De premies behaald voor wedstrijden in Frankrijk zijn in België belastbaar (zie hoger).
	OP DEZE GRONDEN

A.4 Projet de révision de l'article 9 du commentaire de l'article 17 du modèle OCDE

9. Besides fees for their actual ~~performances~~~~appearances~~, ~~entertainers~~~~artistes~~ and ~~sportsmen~~~~sportpersons~~ often receive income in the form of royalties or of sponsorship or advertising fees. In general, other Articles would apply whenever there ~~was~~~~is~~ no ~~direct link~~~~close connection~~ between the income and ~~the performance of activities~~~~a public exhibition by the performer~~ in the country concerned. *Such a close connection will generally be found to exist where it cannot reasonably be considered that the income would have been derived in the absence of the performance of these activities. This connection may be related to the timing of the income-generating event (e.g. a payment received by a professional golfer for an interview given during a tournament in which she participates) or to the nature of the consideration for the payment of the income (e.g. a payment made to a star tennis player for the use of his picture on posters advertising a tournament in which he will participate).* Royalties for intellectual property rights will normally be covered by Article 12 rather than Article 17 (see paragraph 18 of the Commentary on Article 12), but in general advertising and sponsorship fees will fall outside the scope of Article 12. Article 17 will apply to advertising or sponsorship income, etc. which ~~is related directly or indirectly to~~ *has a close connection with* a ~~performances~~~~or appearances~~ in a given State (*e.g. payments made to a tennis player for wearing a sponsor's logo, trade mark or trade name on his tennis shirt during a match*). *Such a close connection may be evident from contractual arrangements which relate to participation in named events or a number of unspecified events; in the latter case, a Contracting State in which one or more of these events take place may tax a proportion of the relevant advertising or sponsorship income (as it would do, for example, in the case of remuneration covering a number of unspecified performances; see paragraphs 9.2 and 9.3).* Similar income which could not be attributed to such ~~performances or appearances~~ would fall under the standard rules of Article 7 or Article 15, as appropriate. Payments received in the event of the cancellation of a performance are also outside the scope of Article 17, and fall under Articles 7 or 15, as the case may be. *Various payments may be made as regards merchandising; whilst the payment to an entertainer or sportsperson of a share of the merchandising income closely connected with a public performance but not constituting royalties would normally fall under Article 17, merchandising payments derived from sales in a country that are not closely connected with performances in that country and that do not constitute royalties would normally be covered by Article 7 (or Article 15, in the case of an employee receiving such income).*

A.5 Les votations fédérales du 30 novembre (Résultats définitifs)

Les votations fédérales du 30 novembre (résultats définitifs)



Bibliographie

Doctrine

Ressources Électroniques

- [1] « L'OCDE publie un projet pour commentaires portant sur des questions liées à l'application de l'article 17 (Artistes et Sportifs) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » : <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/locdepublieunprojetpourcommentairesportantsurdesquestionslieesalapplicationdelarticle17artistesetsportifsdumodeledeconventionfiscaledelocde.htm>
- [2] « Sportifs salariés prestant en Belgique et à l'étranger : quelle clé de répartition ? », D.D, 30 mars 2016, <http://www.monkey.be/secure/documentview.aspx?id=mfne12702764&state=changed>
- [3] « Introduction au commentaire général de conventions des conventions préventives de la double imposition en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune », p. 6, <http://fiscus.fgov.be/>
- [4] OCDE (2013), *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010*, (version complète), Editions OCDE. p. C 23-(5), <http://dx.doi.org/10.1787/9789264175273-fr>
- [5] « Issues related to article 17 of the model tax convention », Adopted by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 26 June 2014, OECD, <https://www.oecd.org/tax/treaties/report-article\%2017-model-tax-convention.pdf>
- [6] « Fiche identité : Charles-Antoine Brézac », http://www.lequipe.fr/Tennis/TFJF_4007.html
- [7] « Sponsoring (définition) », Réalisé en collaboration avec des professionnels du droit et de la finance, sous la direction d'Eric Roig, diplômé

- d'HEC, issu de Droit-Finances (droit-finances.commentcamarche.net).
- [8] «La déductibilité fiscale du sponsoring», Xavier Delwaide, (avocat, vde legal), p.1, http://www.droitdusport.be/cariboost_files/LA_20DEDUCTIBILITE_20FISCALE_20DU_20SPONSORING.pdf
- [9] «Le sponsoring sportif», Thierry Namata, 14 novembre 2012, <http://www.marketing-etudiant.fr/actualites/sponsoring-sportif.php>
- [10] « Commentaries of the articles of the Model Tax Convention (condensed version), Art. 17 (1) point 9, OECD, 2010, p. 272, <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>
- [11] OCDE (2014), *Modèle de convention fiscale concernant l'impôt sur le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, Editions OCDE , http://dx.doi.org/10.17.87/mtc_cond-2014-fr
- [12] « Les sportifs plus attentifs à l'optimisation de leurs revenus », 2012, consultable : <http://www.lefigaro.fr/sport-business/2012/01/19/20006-20120119ARTFIG00780-les-sportifs-plus-attentifs-a-l-optimisation-de-leurs-revenus.php>
- [13] Wikipédia, l'encyclopédie libre, <https://fr.wikipedia.org/wiki/Imp%C3%B4t>
- [14] Définition de la Cour des comptes, chambres territoriales et régionales française tiré de « Evasion fiscale », IEFP La finance pour tous, le 3 juillet 2013, <http://www.lafinancepourtous.com/Decryptages/Mots-de-la-finance/Evasion-fiscale>, consulté le 10 avril 2016.
- [15] « Le nouveau statut fiscal des sportifs rémunérés et des volontaires », E-fiduciaire.be : <http://www.iclub.be/doc/69/Nouveau%20statut%20fiscal%20du%20sportif%20r%C3%A9mun%C3%A9r%C3%A9.pdf>
- [16] « La libre circulation des sportifs professionnels : état des lieux », Gelu Buzincu (Barreau de Bruxelles), 2009, http://www.droitdusport.be/cariboost_files/LA_20LIBRE_20CIRCULATION_20DES_20SPORTIFS_20PROFESSIONNELS_20-_20ETAT_20DES_20LIEUX.pdf
- [17] « Le régime fiscal des sportifs rémunérés », Francois Collon, 2009, http://www.droitbelge.be/news_detail.asp?id=558
- [18] « Indexation annuelle des barèmes fiscaux (année de revenus 2015 - année d'imposition 2016) », Assuralia, <http://www.assuralia.be/>

- fileadmin/content/stats/03_Cijfers_per_tak/03_Pensioen/
04_Fiscale_baremas/FR/01_Indexatie_fiscale_baremasF.pdf
- [19] Wikipédia, l'encyclopédie libre, http://fr.wikipedia.org/wiki/R  sidence_fiscale
- [20] « L'organisation de coopération et de développement économique (OCDE) », consultable : <http://www.oecd.org/fr/apropos>, site officiel.
- [21] «Le sponsoring sportif, un outil original», André Renaudin (Directeur général AG2R La mondiale), [https://www.ffsa.fr/webffsa/risques.nsf/b724c3eb326a8defc12572290050915b/51a7c88a24bc5d90c125799000405b3a/\\\$FILE/Risques_88_0012.htm](https://www.ffsa.fr/webffsa/risques.nsf/b724c3eb326a8defc12572290050915b/51a7c88a24bc5d90c125799000405b3a/\$FILE/Risques_88_0012.htm)
- [22] « Evasion fiscale », IEF La finance pour tous, le 3 juillet 2013, <http://www.lafinancepourtous.com/Decryptages/Mots-de-la-finance/Evasion-fiscale>
- [23] « L'optimisation et l'évasion fiscale », Claire Berthelemy, L'imprévu, 10 septembre 2015, <https://limprevu.fr/fil-rouge/loptimisation-et-levasion-fiscales/quelles-differences-entre-optimisation-evasion-et-fraude-fiscales/>
- [24] « Rent-a-star system», Hipparque patrimoine, <http://www.hipparque.com/2.aspx?sr=86>

Ouvrages

- [25] JANSEN T., « La loi du 4 mai 2007 : règles fiscales avantageuses pour les sportifs amateurs et professionnels », *Accountancy & Tax.*, 2008, p.27, nn° 1.
- [26] VAN DYCK J., « Un régime flambant neuf pour les revenus professionnels des sportifs », *Fiscologue*, 2007, p. 1, nn° 1065.
- [27] « Domicile fiscal : droit interne et conventions préventives de la double imposition », IPCF, *pacioli*, 2013, p. 2, nn° 360
- [28] MOLENAAR D., «International artistes and sportsmen article 17 oecd model, problem of double taxation», All Arts Tax advertisers, 23 juillet 2010.
- [29] DELAHAYE TH., «le choix de la voie la moins imposée», 1998

- [30] « La libre circulation des sportifs professionnels : état des lieux », Gelu Buzincu (Barreau de Bruxelles), 2009,
- [31] PRIMAULT D ., « Les conséquences de la dérégulation du marché du travail », *in le sport professionnel après l'arrêt Bosman : une analyse économique internationale*, (sous la dir. de J.J GOUGUET), Limoges, Pulim, 2005.
- [32] BLANPAIN R., « Les gladiateurs du sport, Bruxelles », Bruxelles, La Charte, 1993.
- [33] MAGIER E., « la mobilité du sportif rémunéré », Bruxelles, Kluwer, 1999.
- [34] COGNARD J.R., « Contrat de travail dans le sport professionnel », Paris, Juris Editions, 2012.
- [35] GOUGUET J-J., « le sport professionnel après l'arrêt Bosman : une analyse économique internationale », Limoges, Pulim, 2005.
- [36] M. STEFANER et W. LOUKOTA, « Preface », *in taxation of artistes and sportsmen in international Tax Law* (sous la dir. De W. LOUKOTA et M. STEFANER), Taxmann publications, 2007, pp. 7-12.
- [37] HUYLEBROUCK.C., « Mise en perspective de la notion de « résidence » en droit fiscal international », *in Fiscalité internationale en Belgique* (sous la dir. de E. TRAVERSA et I. RICHELLE), Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 8-22.
- [38] DELVAUX C et WUIDARD J.L., « Notion de domicile fiscal », Ordre des avocats du barreau de Liège : Espace entreprises, 2012.
- [39] J. ZOUBEK, «Notion of Sportsmen in art. 17 OECD Model», *in taxation of artistes and sportsmen in international Tax Law* (sous la dir. De W. LOUKOTA et M. STEFANER), Taxmann publications, 2007, p. 41.
- [40] « Commentaires sur l'article 17 concernant l'imposition des artistes et des sportifs », § 1, point 7 dans la mise à jour 2014 du modèle de convention fiscale de l'OCDE du 15 juillet 2014.
- [41] SCHAFFNER J., « Droit Fiscal International », Editions Promoculture, Luxembourg-Ville, 2005.
- [42] BETTEN R., «Annex to advocate general's conclusion or whether or not Art. 17 of the OECD model applies to the basic salaries of sportsmen », *European Taxation* 5 », 2006.

- [43] TRAVERSA E et ZEVEN G., « Belgium : Allocation of employment income from sportspersons » in *Tax Treaty Case Law around the globe* (sous la dir. De M. lang), 2015.
- [44] WINANDY J.P., « Les impôts sur le revenu et sur la fortune », De Boeck, Louvain-La-Neuve, 2002.
- [45] MOLENAAR D., « artistes taxation and mobility in the cultural sector, Report for the Ministry of Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen » ,(Education, Culture and Science), The Hague Netherlands, All Arts Tax Advisers, Rotterdam, 2005.
- [46] BRAMO T., « The notion of « income » in the sens of Art. 17 OECD Model », in *taxation of artistes and sportsmen in international Tax Law* (sous la dir. De W. LOUKOTA et M. STEFANER), Taxmann publications, 2007.
- [47] MOLENAAR D et GRAMS H., «The taxation of artists and sportsmen after the arnoud gerritse decision», *European Taxation*, 2003.
- [48] THIEL., «EU Case Law on Income», IBFD Publication, 2011
- [49] MOLENAAR D., «Obstacles for International Performing Artists», 42 *European Taxation* 4 (2002), pp. 149-154.
- [50] MOLENAAR D ET GRAMS H., «The Arnoud Gerritse Case of the European Court of Justice», 31 *Intertax* 5 (2003), pp. 198-204
- [51] ZADEK G., «Treatment of advertising income of Artistes and Sportsmen accord to the OECD Model» in *taxation of artistes and sportsmen in international Tax Law* (sous la dir. De W. LOUKOTA et M. STEFANER), Taxmann publications, 2007, pp. 161-180.
- [52] Wassermeyer, in Wassermeyer/Lang/Schuch (ed.) *Kommentar zum OECD-Muster-abkommen*, Art. 17 MN 40 et s. Tiré de : Gunther Zadek, “Treatment of advertising income of Artistes and Sportsmen accord to the OECD Model”, in *taxation of artistes and sportsmen in international Tax Law* (sous la dir. De W. LOUKOTA et M. STEFANER), Taxmann publications, 2007,
- [53] GROSSMAN., «Die Besteuerung des Kunstlers und Sportlers», 1992.
- [54] GARDABDIAN D., « Politique belge de prévention de l'évasion fiscale-une introduction à l'usage des non-spécialistes » in *Les paradis Fiscaux et l'évasion fiscale , actes des journées d'études des 20-21 janvier 2000*, Bruxelles, Bruylant, 2001.

- [55] Rapport du Sénat (France), l'évasion fiscale des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales, nn° 673, président (P. Dominati), 17 juillet 2012.
- [56] T. AFSCHRIFT., « Peut-on définir les paradis Fiscaux », in *Les paradis Fiscaux et l'évasion fiscale, actes des journées d'études des 20-21 janvier 2000*, Bruxelles, Bruylant, 2001.
- [57] DELRUE G., « Fraude fiscale », Antwerpen, Maklu, 2007.
- [58] BOUVIER M., « *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt* », LGDJ, 2007.
- [59] OBERSON X., « Taxation of Artistes and Sportsmen in Switzeland » in *International taxation of artistes & sportsman*, Bruxelles, Bruylant, 2009.
- [60] MAYSTADT PH, « *Pour un civisme fiscal*, Exposé aux Grandes Rencontres Catholiques», du 7 janvier 1991, *J.D.F.* 1991.
- [61] JAU M., « Star companies » in *International Tax law » in taxation of artistes and sportsmen in international Tax Law* (sous la dir. De W. LOUKOTA et M. STEFANER), Taxmann publications, 2007.

Articles de presse

- [62] « La taxe à 75%, cet impôt que craint tant le foot français», Rue 89 sports, 2 avril 2013, <http://tempsreel.nouvelobs.com/sport/20130402.OBS6390/la-taxe-a-75-cet-impot-que-craint-tant-le-foot-francais.html>.
- [63] « La taxe a 75% a coupé la France en deux et n'a rapporté que 500 millions par an », François Lenglet, 23 décembre 2014, <http://www.rtl.fr/actu/economie/la-taxe-a-75-a-coupe-la-france-en-deux-et-n-a-rapporte-que-500-millions-par-an-7775993180>.
- [64] «La taxe à 75% va disparaître au 1er janvier 2015», Hayat Gazzane, 24 décembre 2014, <http://www.lefigaro.fr/impots/2014/12/24/05003-20141224ARTFIG00077-la-taxe-a-75-va-disparaitre-au-1er-janvier-2015.php>.
- [65] « Un joueur sur deux de Pro league est étranger », Patrice Sintzen, 2014, http://www.sport.be/fr/jupilerproleague/nieuws/article.html?Article_ID=713829.

- [66] « Le bilan des transferts du Standard : 14 Millions dépensés en 2 ans! », Sport Foot Magazine, 29 mai 2013, <http://sportmagazine.levif.be/sport/foot-national/le-bilan-des-transferts-du-standard-14-millions-depenses-en-deux-ans/article-normal-259859.html>
- [67] « Defour et Mangal à Porto , c'est fait! », F. Genette, RTBF, 14 aout 2011, https://www.rtbef.be/sport/football/belgique/jupilerproleague/detail_defour-et-mangala-a-porto-c-est-fait?id=6590933
- [68] « Un nouveau défi pour Pierre François au Standard », Belga, La libre, 23 juin 2011, <http://www.lalibre.be/sports/football/un-nouveau-defi-pour-pierre-francois-au-standard-51b8d55be4b0de6db9c1e3a1>
- [69] « Classement Jupiler Pro League 2011/2012», <http://www.ligue.fr/football/belgique/jupiler-pro-league-2011-2012/classement/>
- [70] « Revenus annuels : Messi devant Ronaldo et Neymar », Le dauphine, 2014, <http://www.ledauphine.com/sport/2014/03/18/revenus-annuels-messi-devant-ronaldo-et-neymar>.
- [71] « Sponsors : retour gagnant pour la PME Rafael Nadal », Nicolas Stiel, 4 juin 2015, <http://www.challenges.fr/sport/20150604.CHA6528/sponsors-retour-gagnant-pour-la-pme-rafael-nadal.html>.
- [72] « Le régime allemand de prélèvement fiscal à la source est discriminatoire vis à vis des non résidents, notamment artistes, sportifs et journalistes, commission européenne», Sebastian Schweda, Iris, 2008, <http://merlin.obs.coe.int/iris/2008/3/article101.fr.html>
- [73] « Tennis : Rafael Nadal snobe la Grande-Bretagne pour éviter les taxes», Le monde, 13 octobre 2011, http://www.lemonde.fr/sport/article/2011/10/13/tennis-rafael-nadal-snobe-la-grande-bretagne-pour-eviter-les-taxes_1587488_3242.html
- [74] «L'été coute chez, même pour un joueur de tennis», Charles-Antoine Brezac, 22 août 2012, <http://rue89.nouvelobs.com/blog/charles-antoine-brezac/2012/08/22/lete-coute-cher-meme-pour-un-joueur-de-tennis-228217>

- [75] «Carlsberg sera sponsor officiel des compétitions pour équipes nationales de l'UEFA», 26 avril 2013, <http://fr.uefa.org/mediaservices/mediareleases/newsid=1945248.html>
- [76] « La dernière pub improbable de Cantonna en Alsace », Anthony Berthelier, 3 mai 2016, Le Huffpost, http://www.huffingtonpost.fr/2016/05/03/eric-cantona-kronenbourg-alsace-biere_n_9828876.html
- [77] « Les francs suisses du tennis », Le monde, 20 novembre 2014, http://www.lemonde.fr/tennis/article/2014/11/20/francs-suisses_4526796_1616659.html
- [78] « Exil fiscal : l'autre pays du tennis français », Grégory Raymond, Huffpost, 21 novembre 2014, http://www.huffingtonpost.fr/2014/11/21/exil-fiscal-suisse-tennis-tsonga-forfait-fiscal-finale-coupe-davis_n_6184472.html,
- [79] « Un avocat fiscaliste : « le forfait fiscal suisse n'est plus aussi avantageux » », Le Figaro, 21 novembre 2014
- [80] « Ecopop, forfaits fiscaux et or de la BNS tous rejetés », Le matin, 30 novembre 2014, <http://www.lematin.ch/suisse/suivez-resultats-votations-direct/story/14955908>
- [81] « Fin du forfait fiscal en Suisse? où pourraient aller les riches étrangers », Le HuffPost, 30 novembre 2014, http://www.huffingtonpost.fr/2014/11/30/forfait-fiscal-suisse-geneve-exil-riches-etrangers_n_6232066.html
- [82] « Exil fiscal, la Suisse autre pays du tennis français », Le Huffpost, 21 novembre 2014, http://www.huffingtonpost.fr/2014/11/21/exil-fiscal-suisse-tennis-tsonga-forfait-fiscal-finale-coupe-davis_n_6184472.html
- [83] « Justine Henin résidera bel et bien à Monaco », Philippe Lacourt, 15 mars 2005, La libre, <http://www.lalibre.be/sports/tennis/justine-henin-residera-bel-et-bien-a-monaco-51b888e6e4b0de6db9abc2fe>
- [84] « Exil fiscale, les joueurs de tennis renvoient la balle », La tribune, 13 janvier 2013, <http://www.latribune.fr/actualites/economie/france/20130113trib000742162/exil-fiscal-les-joueurs-de-tennis-renvoient-la-balle.html>

Législation

Nationale

[85] L. du 4 mai 2007 relative au statut fiscal des sportifs rémunérés, *M.B.*, 15 mai 2007, p. 26331.

[86] Doc. parl. Chambre 2006-2007, nn° 51-2787/012

[87] art. 2, C.I.R. 1992

Européenne

[88] Articles 49 et 50 traité CE

[89] Convention fiscale entre la France et la principauté de Monaco, signée à Paris le 18 mai 1963, approuvée par la loi nn° 63-817 du 6 août 1963.

Jurisprudence

Nationale

[90] Cass., 6 octobre 1941, *Pas.*, 1941, I, p. 368.

[91] Cass., 3 juin 2002, nn° F010017F, *juridat*, <http://jure.juridat.just.fgov.be/JuridatSearchCombined/?lang=fr&jur=1>.

[92] Cass., 7 septembre 1965, *Pas.*, 1965, I, pp. 34-36.

[93] Ghent Court of Appeals, 25 February 2014, nn° 2012/AR/2737, *Le Courrier Fiscal*, nn° 2014/383.

Européenne

[94] C.J.C.E., 15 décembre 1995 (Fédération royale de Football et Royal Club Liégeois c. Bosman), C-415/93, président : G.C Rodriguez Iglesias, <http://eur-lex.europa.eu>.

[95] C.J.U.E., 12 juin 2003, Arnoud Gerritse c. Finanzamt Neukölln-Nord, C-234/01, *Rec. C.J.U.E.*, 2003, I, p.5945, concl. Av. gén. Ph. Léger, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=47924&pageIndex=0&doclang=fr&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=132008>

- [96] C.J.U.E., 3 octobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, C-290/04, Rec. C.J.U.E., 2006, I, p. 9461, concl. Av. gén. Ph. Léger.

