

La fiscalité internationale des artistes de spectacle

Hugues TENRET

Introduction

Au niveau économique, le poids de l'industrie culturelle en Europe représente 7,1 millions d'emplois¹. Cela constitue le troisième plus gros employeur après les secteurs de la construction et de la restauration, ce dernier jouissant d'ailleurs partiellement des retombées de l'activité artistique. Au sein des industries créatives, le spectacle vivant fait image de fer de lance car il procure un emploi à 1.250.000 personnes en Europe².

Au niveau géopolitique, la culture est un facteur de rapprochement car elle permet une meilleure compréhension des autres peuples et constitue dès lors un facteur de paix³. Il convient d'y être particulièrement attentif en ces temps troubles où l'Europe économique vacille. L'Union européenne s'est d'ailleurs donnée comme but de « *promouvoir la paix, ses valeurs et le bien-être de ses peuples.*⁴ ».

Ces arguments devraient inciter nos gouvernants à offrir aux artistes des conditions optimales de mobilité afin que les échanges culturels s'effectuent avec le moins de contraintes possibles. Au niveau fiscal, cela induirait de fournir un cadre législatif clair, accessible et juste.

Force est toutefois de remarquer que la législation fiscale des artistes évoluant dans un contexte international ne remplit pas ces critères. En effet, un régime tout à fait différent de celui que connaissent les autres personnes exerçant une activité professionnelle a été mis en place en ce qui concerne les artistes pour des raisons qui seront invoquées dans notre travail.

Des acteurs de terrain se sont plaints de problèmes de double taxation, de l'impossibilité de pouvoir déduire de leurs revenus les frais occasionnés pour exercer leur activité à l'étranger et de subir les effets néfastes de régimes de prévention de la double imposition non harmonisés⁵.

Cette étude a pour objectif d'exposer le régime fiscal international des artistes du spectacle, de cerner les principaux problèmes auxquels les artistes doivent faire face, d'apprécier si les contraintes qui leur sont imposées sont justifiées au regard de l'objectif de la disposition et de fournir des pistes de solution le cas échéant.

¹ Les secteurs culturels et créatifs européens, générateurs de croissance, décembre 2014, p. 10, www.ey.com/fr, (15 février 2015).

² Les secteurs culturels et créatifs européens, générateurs de croissance, décembre 2014, p. 48, www.ey.com/fr, (15 février 2015).

³ Concrete Actions for Mobility on the Culture Sector, www.cultureactioneurope.org, (14 avril 2015); Final Report and recommendations to the Cultural Affairs Committee on Improving the Conditions to Support the Mobility of artists and Culture Professionals – OMC working group on the mobility of cultural professionals, June 2010, www.europa.eu, (7 juillet 2014).

⁴ T.U.E., Art. 3.

⁵ O. AUDÉOUD, « Study on the Mobility and the Free Movement of People and Products in the Cultural Sector », CEJEC – Université PARIS X – EAEA, April 2002, Study n° DG EAC/08/00.

La disposition étudiée contient une exception pour les activités relatives aux échanges culturels ou encore celles financées par les pouvoirs publics. Cet aspect ne sera pas examiné.

Partie I Principes de l'imposition internationale, libre-échange et prévention de la double imposition

Chapitre I Le principe de souveraineté

En vertu du principe de souveraineté fiscale, chaque État est libre de lever des impôts de manière indépendante⁶. Ce pouvoir n'est toutefois pas absolu⁷. Pour que l'État puisse l'exprimer, il doit exister un lien de rattachement personnel ou objectif entre le contribuable et l'État. Le lien sera personnel si la taxation dépend de la nationalité, de la résidence ou du domicile pour les personnes physiques et du lieu d'incorporation ou de direction effective pour les personnes morales. Il sera objectif ou réel si la taxation dépend de la présence sur le territoire de certains biens ou de l'existence de certaines situations⁸. Le facteur de rattachement personnel permet une taxation mondiale sur l'ensemble des revenus que le contribuable recueille tant dans son État de résidence que dans les autres États tandis que le facteur de rattachement objectif ne permet qu'une imposition territoriale dans l'État dans lequel se situe le critère pertinent⁹.

Sans aucune disposition légale particulière, un contribuable pourrait subir, à cause de l'exercice par les États de leur souveraineté fiscale, une double imposition juridique.

La double imposition juridique est définie « *comme l'application d'impôts comparables dans deux ou plusieurs États au même contribuable, pour le même fait générateur et pour des périodes identiques*¹⁰ ». Elle est à distinguer de la double imposition économique qui concerne l'imposition du même revenu dans le chef de deux contribuables différents¹¹.

La double imposition juridique pourrait, par exemple, résulter de l'application de critères de rattachement personnels différents par deux États, ce qui provoquerait alors une double taxation mondiale.

⁶ E. TRAVERSA, B. VINTRAS, « La prévention de la double imposition des revenus dans les conventions bilatérales : enjeux, modalités et limites » in *Fiscalité internationale en Belgique* (sous la direction de E. TRAVERSA et I. RICHELLE), Bruxelles, Larcier, 2013, p. 281.

⁷ M. LANG, *Introduction to the Law of double Taxation Conventions*, Vienne, Linde, 2013, p. 27.

⁸ A. PIERON, *L'impôt des non-résidents*, Bruxelles, Larcier, 2010, PP. 14-15.

⁹ A. PIERON, *L'impôt des non-résidents*, Bruxelles, Larcier, 2010, PP. 15-16.

¹⁰ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010*, (Version complète), éditions OCDE, 2013, I-1.

¹¹ M. LANG, *Introduction to the Law of double Taxation Conventions*, Vienne, Linde, 2013, p. 29.

Chapitre II Le principe économique de libre-échange et les impôts

De nombreux auteurs économiques se font l'écho de l'idée selon laquelle l'économie se porte d'autant mieux que le marché est libre de contraintes. Il est communément admis que les échanges commerciaux doivent s'effectuer de la manière la plus fluide possible pour que le principe de libre concurrence puisse exercer son effet maximum. Les barrières devraient donc être limitées le plus possible et les conditions du marché devraient être les mêmes pour tous les acteurs économiques.

En matière de fiscalité, rendre les conditions de marché meilleures signifie qu'un non-résident ne devrait pas payer plus d'impôt dans l'État de la source du revenu que celui que paie un résident de cet État pour le même revenu. Cela signifie également qu'un résident ayant perçu des revenus dans un État différent de son État de résidence ne devrait pas payer plus d'impôt que s'il n'avait travaillé que dans son État de résidence. Afin de réaliser cet objectif, les États, seuls ou au sein d'organisations, ont mis en place des mesures visant à supprimer ou à réduire la double imposition.

Chapitre III Les mesures préventives de la double imposition

Titre I Les mesures unilatérales

Les États peuvent prendre des mesures unilatérales afin de prévenir la double imposition des revenus ayant déjà été taxés dans un autre État. En Belgique, par exemple, l'article 156 CIR/1992 réduit de moitié l'impôt sur les revenus immobiliers et sur certains revenus, professionnels et divers, d'origine étrangère.

Titre II Les conventions préventives de double imposition

Afin de supprimer ou de réduire la double imposition juridique, les États ont été amenés à conclure des conventions préventives de double imposition¹². Ces accords ont pour but de déterminer la mesure dans laquelle les États peuvent utiliser leur pouvoir d'imposition. Différents organismes internationaux ont élaboré des modèles de convention qui servent de base de travail aux États lors de la négociation des traités fiscaux internationaux¹³. En adoptant ces conventions, les États vont abandonner une part de leur souveraineté en répartissant le pouvoir d'imposition. Cette répartition peut conduire à deux situations : soit un

¹² M. LANG, *Introduction to the law of double taxation conventions*, Vienne, Linde, 2013, p. 30.

¹³ M. LANG, *Introduction to the law of double taxation conventions*, Vienne, Linde, 2013, p. 32.

seul des deux États se voit attribuer le pouvoir d'imposition¹⁴, soit les deux États peuvent imposer le revenu mais l'État de résidence doit prendre des mesures pour éviter la double taxation juridique¹⁵. Dans notre étude, nous nous baserons sur le modèle de convention de l'OCDE et nous attirerons l'attention du lecteur sur les autres modèles existants chaque fois que nous l'estimerons nécessaires.

§ 1^{er} Les méthodes utilisées pour éviter la double imposition

Dès lors que le pouvoir d'imposition est réparti de telle manière que les deux États parties à la convention peuvent imposer le même revenu, il revient à l'État de résidence de mettre en œuvre des mesures pour éviter la double imposition juridique. Le modèle OCDE autorise les États à opérer un choix entre deux méthodes qui consisteront soit à exempter le revenu soit à accorder un crédit d'impôt¹⁶. Dans le modèle de convention de l'OCDE, ces méthodes sont reprises respectivement aux articles 23A et 23B.

I La méthode d'exemption

La méthode d'exemption consiste, pour l'État de résidence, à ne pas imposer les revenus perçus dans l'État cocontractant.

Deux méthodes d'exemption coexistent : Soit l'exemption est intégrale auquel cas le revenu exempté n'est pris en compte en aucune façon, soit le revenu est exempté sous réserve de la progressivité de l'impôt et dans ce cas, le montant du revenu exempté est pris en compte pour déterminer le taux de l'impôt¹⁷ mais seul le revenu que l'État de résidence a le droit d'imposer est taxé à ce taux.

Les deux exemples ci-dessous permettent de mieux cerner le résultat de ces méthodes appliquées aux revenus d'artistes.

Un artiste belge isolé et sans personne à charge a effectué un spectacle en Espagne et a perçu pour sa prestation en tant qu'artiste la somme de 10.000,00 €. En Belgique où il se produit régulièrement, sa rémunération s'est élevée à 20.000,00 €.

¹⁴ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010*, (Version complète), éditions OCDE, 2013, C(23)-3.

¹⁵ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010*, (Version complète), éditions OCDE, 2013, C(23)-3 et 4.

¹⁶ M. LANG, *Introduction to the Law of double Taxation Conventions*, Vienne, Linde, 2013, p. 128.

¹⁷ P. MINNE, S. DOUÉNIAS, *Planification fiscale internationale des sociétés belges*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 51.

Les prestations d'artistes non-résidents en Espagne subissent une imposition à un taux fixe de 25 %. L'artiste paiera donc un montant de 2.500,00 € sur son revenu espagnol dans l'État de la source.

En Belgique, le résident sera taxé sur son revenu mondial mais en raison de l'application de l'article 23, 2., a) de la convention de double imposition entre l'Espagne et la Belgique, le revenu sera exempté mais l'État belge pourra toutefois, afin de calculer l'impôt belge, appliquer aux revenus belges le taux d'imposition moyen tel qu'il existerait en prenant en compte les revenus exemptés. En fait, la disposition de la convention ne donne pas un droit en tant que tel à l'application de la progressivité par un État. Elle a pour seul but de signifier que si une disposition nationale impose le régime de la progressivité, celle-ci est autorisée¹⁸. Il faut donc que le régime soit inscrit dans la législation nationale pour qu'il puisse s'appliquer.

En Belgique, La disposition pertinente est l'article 155 du CIR/92.

Dans le schéma ci-dessous, apparaîtra dans la seconde colonne l'impôt tel qu'il résulte de l'application du régime d'exemption sous réserve de progressivité en Belgique tandis que les chiffres de la quatrième colonne nous montrent le résultat tel qu'il serait si l'exemption intégrale était la règle.

	Exemption avec progressivité		Exemption intégrale
Impôt dans l'État de résidence (20.000,00 € X 30 %¹⁹)	6.000,00 €	Impôt dans l'État de résidence (20.000,00 € X 22%)	4.400,00 €
Impôt dans l'État de la source	2.500,00 €	Impôt dans l'État de la source	2.500,00 €
Impôt cumulé	9.200,00 €	Impôt cumulé	6.900,00 €
Exemption accordée dans l'État de résidence	2.800,00 €	Exemption accordée dans l'État de résidence	4.600,00 €

¹⁸ M. LANG, *Introduction to the Law of double Taxation Conventions*, Vienne, Linde, 2013, p. 133-134, n° 430.

¹⁹ Taux moyen sur 30.000,00 €

II La méthode du crédit d'impôt ou de l'imputation

Lorsque la méthode utilisée est celle du crédit d'impôt, l'État de résidence peut imposer le revenu total du contribuable résident mais il lui alloue une réduction d'impôt. À l'instar de la méthode de l'exemption, la méthode du crédit se subdivise en deux sous-catégories, l'imputation intégrale par laquelle l'État de résidence octroie un crédit d'impôt correspondant au montant de l'impôt payé dans l'État de la source et l'imputation ordinaire qui octroie le même crédit d'impôt mais en le limitant toutefois au montant de l'impôt qui serait payé sur ce même revenu dans l'État de résidence. Si par exemple, un artiste espagnol vient se produire en Belgique, la méthode utilisée par l'Espagne pour éviter la double imposition est la méthode du crédit d'impôt ordinaire.

Prenons donc notre hypothèse précédente mais en inversant les situations²⁰.

En Belgique, l'artiste paiera un impôt de 18 % sur les revenus de sa prestation^{21,22}, soit la somme de 1.800,00 €.

En Espagne, il sera imposé, en tant que résident, sur base de son revenu mondial. Tenant compte de la progressivité de l'impôt des personnes physiques applicable²³, le taux moyen sur l'ensemble de son revenu sera de 21,20 %²⁴. L'impôt à payer sur ce revenu s'élèvera à 6.360,00 €.

L'État espagnol accordera sur cet impôt une déduction correspondant à l'impôt belge sans toutefois que cette déduction ne puisse dépasser la fraction de l'impôt correspondant aux revenus belges, soit 2.120,00 €.

Dans le schéma ci-dessous, apparaîtra dans la seconde colonne l'impôt tel qu'il résulte de l'application du régime d'imputation ordinaire en Espagne tandis que les chiffres de la quatrième colonne nous montrent le résultat tel qu'il serait si l'imputation intégrale était la règle.

²⁰ Un artiste espagnol vient se produire en Belgique.

²¹ La situation est simplifiée afin de faciliter l'explication du régime.

²² Arrêté royal du 10 décembre 2014 modifiant, en matière de précompte professionnel, l'AR/CIR 92, art. 5.26, *M.B.*, 16 décembre 2014, p. 101595.

²³ Á. DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA & J. RUBIO HÍPOLA, *Spain - Individual Taxation* sec. 1., Country Surveys IBFD (accessed 25 May 2015).

²⁴ Taux moyen sur 30.000,00 € en Espagne.

	Imputation ordinaire		Imputation intégrale
Impôt dans l'État de résidence (30.000,00 € X 21,20 %²⁵)	6.360,00 €	Impôt dans l'État de résidence (30.000,00 € X 21,20 %)	6.360,00 €
Moins l'impôt dans l'État de la source	-1.800,00 €	Moins l'impôt dans l'État de la source	-1.800,00 ²⁶ €
Impôt dû	4.560,00 €	Impôt dû	4.560,00 €
Impôts totaux	6.360,00 €	Impôts totaux	6.360,00 €
Imputation accordée dans l'État de résidence	1.800,00 €	Imputation accordée dans l'État de résidence	1.800,00 €

Partie II La comparaison du régime d'imposition des revenus d'artistes non-résidents par rapport aux revenus d'autres acteurs professionnels

L'activité artistique est une activité professionnelle au même titre que l'activité d'un travailleur qu'il soit indépendant ou salarié et pourtant la fiscalité internationale relative aux artistes est tout à fait particulière. Dans les développements qui vont suivre, les différences existant entre la taxation des artistes et celle des autres acteurs professionnels seront mises en exergue.

Chapitre I L'imposition des revenus de professions dépendantes

Dans le modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE, le traitement fiscal international des revenus d'emplois salariés se trouve à l'article 15.

Les deux premiers paragraphes en sont libellés comme suit :

« 1. *Sous réserve 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*

²⁵ Taux moyen sur 30.000,00 € en Espagne.

²⁶ Étant entendu que l'État de résidence n'aurait en aucun cas accordé une déduction plus élevée que 2.120,00 € correspondant à la quotité de l'impôt espagnol sur les revenus belges (10.000,00 € X 21,20 %).

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 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.²⁷ »*

En vertu du premier paragraphe de l'article 15, le pouvoir d'imposition est attribué exclusivement à l'État de résidence à moins que l'activité ne soit exercée dans l'État de la source. Il découle de cette formulation que le principe est que l'imposition s'opère dans l'État où l'activité est exercée²⁸.

Toutefois, le paragraphe 2 contient une exception notoire en vertu de laquelle l'État de résidence se voit attribuer le pouvoir d'imposition si les trois conditions de « la règle des 183 jours » sont remplies, étant entendu qu'il s'agit de conditions cumulatives et que si l'une de celles-ci manque, l'État de la source récupère le pouvoir d'imposition²⁹.

Il découle de ce qui précède que si une personne résidente en Argentine est appelée à exercer un emploi salarié en Australie où elle séjourne moins de 183 jours, que son employeur n'est pas résident en Australie où il ne possède par ailleurs ni d'établissement stable ni de base fixe, seule l'Argentine, son État de résidence, pourra l'imposer.

Cette « règle des 183 jours » est également reprise tant dans le modèle de convention des Nations-Unies que dans celui des États-Unis.

²⁷ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010, (Version complète), éditions OCDE, 2013, M-40.*

²⁸ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010, (Version complète), éditions OCDE, 2013, C(15)-1, 1.*

²⁹ M. LANG, *Introduction to the Law of double Taxation Conventions*, Vienne, Linde, 2013, p. 114-115, n° 350.

Chapitre II L'imposition des bénéfices des entreprises

L'imposition des bénéfices des entreprises est décrite à l'article 7 du modèle de convention de l'OCDE

Le premier paragraphe de cette disposition est libellé comme suit :

« 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.³⁰ ».

Le principe général est qu'une entreprise sera imposable exclusivement dans l'État de sa résidence sauf si elle dispose d'un établissement stable dans l'État où elle exerce son activité.

Les modèles de convention des Nations-Unies et des États-Unis suivent le même principe.

Si une entreprise italienne vend des marchandises en Belgique, elle ne sera donc imposable qu'en Italie à moins qu'elle ne dispose d'un établissement stable en Belgique. Si l'entreprise y dispose d'un tel établissement stable, d'une part, la Belgique pourra l'imposer sur base du principe de territorialité et, d'autre part, l'Italie pourra également l'imposer sur base du principe de taxation mondiale. Comme nous l'avons vu précédemment, cette double taxation sera atténuée en Italie par la méthode du crédit d'impôt en vertu de l'article 23.2 de la convention entre la Belgique et l'Italie.

Chapitre III L'imposition des revenus de professions indépendantes

Jusqu'en 2000, le modèle de convention OCDE contenait un article 14 relatif à la répartition du pouvoir d'imposition en ce qui concerne les revenus de professions indépendantes. Étaient visées par la notion de professions indépendantes, les professions libérales et les autres activités à caractère indépendant³¹.

L'article 14 du modèle de convention de l'O.C.D.E. avant sa suppression se lisait comme suit :

« Les revenus qu'un résident d'un État contractant tire d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant ne sont imposables que dans cet État, à moins que ce

³⁰ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010*, (Version complète), éditions OCDE, 2013, M-21.

³¹ J.P. WINANDY, *Droit fiscal européen et international*, Waterloo, Wolters Kluwer Belgium, 2009, p. 504.

*résident ne dispose de façon habituelle dans l'autre État contractant d'une base fixe pour l'exercice de ses activités. S'il dispose d'une telle base fixe, les revenus sont imposables dans l'autre État mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cette base fixe.*³² ».

Cet article a été supprimé en raison du fait qu'il « *n'existait pas de différence voulue entre le concept d'établissement stable, tel qu'il figurait dans l'article 7, et celui d'installation fixe d'affaires, utilisé dans l'article 14, ni entre la façon de calculer les bénéfices et l'impôt selon que l'article 7 ou l'article 14 s'appliquait* »³³.

Cet article est toutefois encore présent dans nombre de conventions et la répartition du pouvoir d'imposition s'y opère d'une manière identique à celle de l'article 7.

L'article 14 n'a pas été supprimé dans le modèle de convention des Nations-Unies. Celui-ci contient, outre l'exception relative à la disposition d'une base fixe, une autre tenant à la durée de séjour de 183 jours sur le territoire de l'État où l'activité est exercée.

Quant au modèle de convention utilisé par les États-Unis, celui-ci ne contient pas de disposition spécifique au traitement des professions libérales et autres professions indépendantes.

Chapitre IV Les revenus de l'artiste de spectacle

La taxation des artistes telle qu'elle existe aujourd'hui mérite d'être placée dans le contexte politique dans lequel elle a été établie et modifiée.

À la sortie de la première guerre mondiale a été créée la Société des Nations dont les objectifs consistaient à favoriser la coopération internationale et à assurer la paix et la sécurité. Outre ces tâches, elle eut également à traiter des affaires fiscales internationales en raison de la nécessité d'établir des conventions fiscales pour limiter l'effet négatif de l'augmentation des taux d'imposition sur les échanges commerciaux³⁴. Les derniers documents qu'elle émit à ce sujet furent le modèle de convention de Mexico en 1943 et celui de Londres en 1946 qui contenaient des dispositions fiscales relatives à la répartition internationale du pouvoir de taxation des rémunérations et des bénéfices³⁵. Ces modèles ne contenaient pas de disposition spécifique aux revenus des artistes et des sportifs ce qui avait pour conséquence que la

³² *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010*, (Version complète), éditions OCDE, 2013, M-39.

³³ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010*, (Version complète), éditions OCDE, 2013, R(16)-38.

³⁴ D. MOLENAAR, *Taxation of International Performing Artists*, Amsterdam, IBFD, 2005, p. 20.

³⁵ Y. WAGNER, « The Historical Background of Art. 17 OECD Model » in *Taxation of Artists and Sportsmen in International Tax Law*, Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, PP. 57-58.

répartition du pouvoir d'imposition de ces revenus était établie à l'instar des emplois salariés et des bénéficiaires³⁶.

Précédemment, quelques États avaient déjà conclu des conventions de double imposition et la situation des artistes y suivait également le sort des autres activités professionnelles³⁷.

L'OECE et ensuite L'OCDE prirent le relais des activités de la Société des Nations et l'article 17 vit le jour dans la convention-modèle OCDE de 1963³⁸. Il est remarquable que l'argument qui servit de fondement à son adoption³⁹ était que l'article 17 permettait d'éviter « les difficultés pratiques » qui se présentaient souvent en ce qui concerne la taxation des artistes et des sportifs exerçant leur activité à l'étranger⁴⁰. Toutefois, aucune explication particulière ni aucun exemple n'ont été fournis pour expliquer en quoi la taxation des artistes posait des problèmes si particuliers qu'il convenait de s'écarter des règles habituelles de taxation concernant les activités professionnelles⁴¹.

L'article 17, §1^{er} se présente comme suit dans la version française :

« Nonobstant les dispositions des articles 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.⁴² ».

En vertu de cet article, un artiste qu'il soit salarié ou indépendant, qu'il dispose ou pas d'un établissement stable dans l'État où son activité est exercée pourra donc être imposé dans cet État. Cela entraîne d'importantes conséquences au niveau de la taxation puisque tant l'État de la source que celui de la résidence pourront exercer leur pouvoir d'imposition.

L'article 17 tel qu'il est formulé ci-dessus est donc une dérogation au deuxième paragraphe de l'article 15 mais aussi aux articles 7 et 14. En effet, d'une part puisque dans la majorité des cas, un artiste salarié ne séjourne que pendant des périodes de durée très limitée dans l'État où il exerce son activité, le plus souvent le temps de la représentation, il ne serait imposé que

³⁶ Y. WAGNER, « The Historical Background of Art. 17 OECD Model » in *Taxation of Artists and Sportsmen in International Tax Law*, Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, P. 57.

³⁷ D. MOLENAAR, *Taxation of international performing artistes*, Amsterdam, IBFD, 2005, p. 20.

³⁸ Y. WAGNER, « The Historical Background of Art. 17 OECD Model » in *Taxation of Artists and Sportsmen in International Tax Law*, Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, P. 57.

³⁹ The Elimination of Double Taxation, 2nd report by the fiscal committee of the OEEC, OECE, 1959.

⁴⁰ Y. WAGNER, « The historical background of Art. 17 OECD Model » in *Taxation of artistes and sportsmen in international tax law*, Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, P. 58.

⁴¹ D. MOLENAAR, *Taxation of international performing artistes*, Amsterdam, IBFD, 2005, p. 34.

⁴² *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, Éditions OCDE, 2014, p. 34.

dans son État de résidence si l'activité exercée relevait de l'article 15 et, d'autre part, s'il était taxé sous le régime de l'article 7 ou 14, l'État compétent serait également celui de sa résidence car les artistes ne disposent généralement pas d'un établissement stable dans l'État de la source⁴³.

La référence à l'article 7 a été supprimée lors de la dernière modification du modèle de convention de l'OCDE en 2014⁴⁴. Certes, il n'est pas formulé explicitement dans l'article 17 que celui-ci a priorité sur l'article 7. Toutefois, ceci découle tant du quatrième paragraphe de l'article 7⁴⁵ duquel il ressort que celui-ci s'efface lorsque d'autres dispositions du traité sont pertinentes, que du principe de priorité de la « *lex specialis* » sur la loi générale⁴⁶ et des commentaires de l'OCDE au sujet de l'article 17⁴⁷.

Dans la suite de notre exposé, maintenant que nous avons cerné la différence flagrante de régime de taxation entre les revenus des artistes et ceux des autres activités professionnelles, nous allons distinguer les différents problèmes qui peuvent naître de l'application de l'article 17 telle qu'elle est faite par les États.

Partie III Problèmes relatifs à la taxation internationale des artistes

Chapitre I La notion d'artiste

Pour que l'article 17 vienne à s'appliquer, il faut que la rémunération soit celle d'un artiste de spectacle. Il convient donc de tenter de définir ce qu'est un artiste de spectacle en droit international fiscal.

⁴³ D. SANDLER, *The Taxation of International Entertainers and Athletes*, The Hague, Kluwer Law International, 1995, PP. 4-5.

⁴⁴ Modification adoptée par le conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

⁴⁵ « Lorsque les bénéficiaires comprennent des éléments de revenu traités séparément dans d'autres articles de la présente Convention, les dispositions de ces articles ne sont pas affectées par les dispositions du présent article ».

⁴⁶ P. PISTONE et E. SCHAFFER, « Entertainers According to Art 17 OECD Model Convention », in *The OECD-Model-Convention and its Update 2014* (sous la dir. de M. LANG, P. PISTONE, A. RUST, J. SCHUCH, C. STARINGER, A. STORCK), Wien, Linde Verlag Wien, 2015, p. 54.

⁴⁷ OCDE, *2014 update to the OECD model tax convention*, www.oecd.org, p. 28.

Titre I L'artiste au gré des différentes matières en droit belge

§ 1^{er} L'artiste et le droit social

La notion d'artiste n'est définie en droit de la sécurité sociale qu'au travers de la notion de prestations ou d'œuvres de nature artistique, le caractère artistique de la prestation devant être attesté par le biais d'un visa délivré par la commission « Artistes »⁴⁸.

La réglementation du chômage, quant à elle, définit l'activité artistique comme celle visant à la création et/ou l'exécution ou l'interprétation d'œuvres artistiques dans le secteur de l'audiovisuel et des arts plastiques, de la musique, de la littérature, du spectacle, du théâtre et de la chorégraphie⁴⁹.

§ 2 L'artiste et le droit d'auteur

Dans la branche des droits intellectuels, la partie qui se rapporte à l'artiste est le droit d'auteur. Bien plus que de l'artiste, c'est de l'œuvre dont il est question en droit d'auteur. L'œuvre doit être une œuvre littéraire ou artistique originale et mise en forme⁵⁰. L'évaluation du caractère original de l'œuvre doit se faire au sens large. Il est « *nécessaire mais suffisant* » que l'on puisse déceler dans celle-ci « *l'expression de l'effort intellectuel de son auteur*.⁵¹ ».

§ 3 L'artiste et le droit fiscal

La première question qui vient à l'esprit à tout fiscaliste lorsqu'il est confronté à un revenu, c'est d'en cerner le contour car à chaque catégorie de revenus correspondent des règles d'imposition particulières⁵². En outre, les revenus d'un contribuable ne seront imposables que s'ils rentrent dans une de ces catégories⁵³.

En droit fiscal, la notion d'artiste n'est pas définie car les sources de ses revenus sont diverses et peuvent dès lors donner naissance à des catégories différentes qui donneront lieu à des régimes fiscaux différents. Ce n'est donc pas tant par son activité que par la diversité des sources de ses revenus que l'artiste se distingue.

⁴⁸ Loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, art. 1^{er} bis, *M.B.*, 25 juillet 1969, p.7258.

⁴⁹ A.R. du 25 novembre 1991 portant la réglementation du chômage, art. 27, 10°, *M.B.*, 31 décembre 1991, p. 29888.

⁵⁰ Loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins, *M.B.*, 27 juillet 1994, p. 19297.

⁵¹ Cass., 27 avril 1989, Pas., I, 1989, p. 908.

⁵² S. WATELET, *L'auteur et l'artiste face à l'impôt*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 94.

⁵³ E. ESTERZON, *Statut fiscal des artistes*, Informations fiscales, Waterloo, 2014, p. 10.

I Les activités artistiques

Les activités artistiques sont diverses voire innombrables. À titre d'exemples et sans vouloir atteindre l'exhaustivité, l'on peut citer la peinture, la photographie, l'art dramatique, la musique, le graphisme, le cinéma, la magie, le cirque, les arts audio-visuels, la danse, le chant, la cuisine, etc...

L'étendue des personnes exerçant de telles activités artistiques est donc très vaste et l'on comprend dès lors immédiatement pourquoi le législateur fiscal belge n'a pas défini l'activité artistique. Il n'y avait d'ailleurs aucune raison qu'il le fasse puisqu'il s'agit d'une activité humaine parmi d'autres.

Lorsque l'activité sera composée d'un ensemble d'opérations suffisamment fréquentes et liées entre elles afin de constituer une activité habituelle et continue⁵⁴, elle sera considérée comme un revenu professionnel taxable au taux progressif de l'impôt⁵⁵, que cette activité soit exercée en tant que salarié ou en tant qu'indépendant.

Lorsque tel ne sera pas le cas, l'activité sera considérée comme un revenu divers taxable au taux distinct de 33 %⁵⁶.

Il se pourrait également que les sommes perçues par l'artiste relèvent du régime non taxable des petites indemnités. Celles-ci constituent la contrepartie de la fourniture de prestations artistiques et/ou de la production d'œuvres artistiques et sont exonérées d'impôt si le montant alloué à l'artiste n'excède pas 2.000,00 € (2.444,74 € pour l'exercice d'imposition 2016⁵⁷) par année civile⁵⁸. Pour pouvoir bénéficier de cette exonération, l'indemnité journalière ne pourra dépasser 100,00 € (122,24 € pour l'exercice d'imposition 2016⁵⁹), le bénéficiaire devra être en possession d'une carte « artistes » et ne pourra être lié, au moment de la fourniture de son service ou de sa production, au donneur d'ordre par un contrat⁶⁰ à moins que la nature des prestations entre l'activité artistique et celle découlant du contrat ne soient différentes⁶¹.

⁵⁴ Cass., 2 septembre 1969, *Pas.*, 1970, p. 3.

⁵⁵ C.I.R./1992, Art. 130.

⁵⁶ C.I.R./1992, Art. 90, 1^o, a).

⁵⁷ Avis relatif à l'indexation automatique en matière d'impôts sur les revenus – Exercice d'imposition 2016, *M.B.*, 2017, p. 3088.

⁵⁸ C.I.R./1992, Art. 38, § 1^{er}, 23^o.

⁵⁹ Avis relatif à l'indexation automatique en matière d'impôts sur les revenus – Exercice d'imposition 2016, *M.B.*, 2017, p. 3088.

⁶⁰ de travail, d'entreprise ou en vertu d'un mandat.

⁶¹ C.I.R./1992, Art. 38, § 4.

II Le Merchandising

Il se peut que l'artiste, en dehors de son activité habituelle, profite de sa renommée pour commercialiser des produits portant son nom. Cette activité sera considérée comme une activité professionnelle également.

III La cession ou la concession des droits d'auteur

Le droit d'auteur est composé des droits patrimoniaux et des droits moraux⁶². Les droits patrimoniaux constitués du droit de reproduction, de communication, de distribution sont cessibles⁶³ et les revenus issus de la cession ou de la concession de tels droits d'auteur sont des revenus mobiliers⁶⁴ soumis en Belgique à un régime fiscal favorable aux contribuables concernés. En effet, en vertu de l'article 37, al. 2 du C.I.R. 1992, ces revenus sont présumés, de manière irréfragable, constituer des revenus mobiliers taxables distinctement au taux de 15 %⁶⁵ tant que leur montant n'excède pas 37.500,00 € (57.270,00 € pour l'exercice d'imposition 2016⁶⁶). En outre, des frais forfaitaires très avantageux peuvent être déduits⁶⁷.

Au-delà du montant de 37.500,00 € fixé par l'article 37 du C.I.R. 1992⁶⁸, ces revenus pourront toutefois être qualifiés de revenus professionnels⁶⁹.

Titre II L'artiste en droit fiscal international

§ 1^{er} Enjeu de la cohérence de la définition

I Exemple

Afin d'illustrer les problèmes qui peuvent surgir lorsque l'État de la source et celui de la résidence qualifient différemment la notion d'artiste, un exemple peut utilement nous éclairer⁷⁰ : Madame F, mannequin de sa profession, est résidente en Belgique et exécute une prestation en Irlande pour une publication dans un catalogue de mode. Au Royaume-Uni où elle se produit, elle a subi une retenue à la source parce qu'elle y a été considérée comme

⁶² Loi du 30 juin 1994 relative aux droits d'auteur et aux droits voisins, M.B., 27 juillet 1994, P. 19997, Art. 1.

⁶³ Loi du 30 juin 1994 relative aux droits d'auteur et aux droits voisins, M.B., 27 juillet 1994, P. 19997, Art. 3, § 1^{er}.

⁶⁴ C.I.R. 1992, Art. 17, § 1^{er}, 5^o.

⁶⁵ C.I.R., 1992, Art. 171, 2^obis.

⁶⁶ Avis relatif à l'indexation automatique en matière d'impôts sur les revenus – Exercice d'imposition 2016, M.B., 2017, p. 3082.

⁶⁷ A.R./C.I.R./1992, Art. 3 et 4.

⁶⁸ À indexer.

⁶⁹ S. WATELET, *L'auteur et l'artiste face à l'impôt*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 114 ; E. ESTERZON, *Statut fiscal des artistes*, Informations fiscales, Waterloo, 2014, p. 28.

⁷⁰ HINNEKENS P., VAN BORTEL D., "Les mannequins sont-ils des artistes pour l'application des CPDI ? », *Fiscologue (I)*, 2010, éd. 323, pp. 4 et s.. (Commentaire Trib. Liège, 16 mars 2009).

une artiste pour l'application de la convention de double imposition entre le Royaume-Uni et la Belgique. Elle a donc revendiqué en Belgique l'exemption sous réserve de progressivité de l'impôt des revenus qu'elle a perçus au Royaume-Uni. Au terme d'un jugement, le juge du tribunal de première instance de Liège a décidé que Madame F. n'était pas une artiste et que son revenu de mannequin devait dès lors être soumis au régime de l'article 14.2 de la convention préventive de double imposition entre la Belgique et le Royaume-Uni. Étant donné qu'en vertu de celui-ci, le pouvoir d'imposition est attribué à l'État de résidence à moins que le contribuable ne dispose dans l'autre État d'une base fixe, le tribunal a considéré qu'aucune exemption ne devait lui être accordée et a confirmé la position de l'administration fiscale. La conséquence directe de cette différence de qualification est que Madame F. a subi une double imposition juridique.

Une qualification divergente de la notion d'artiste peut également produire une double non-imposition qui est tout aussi inacceptable qu'une double imposition. En effet, si Madame F est résidente dans un État utilisant la méthode d'exemption⁷¹ où elle est reconnue comme « artiste » au sens de l'article 17 du modèle de convention OCDE et que, dans l'État où elle se produit, elle n'est pas considérée comme « artiste », sa prestation sera couverte par l'article 7 ou 14 d'une convention de double imposition. Dans ce cas, elle ne paiera pas d'impôt dans l'État de la source de son revenu et ce revenu sera exempté⁷² dans son État de résidence⁷³.

II la prévention de la double (non-) imposition et le conflit de qualification

Le problème ci-dessus prend sa source dans le fait que les deux États ont défini différemment la notion d'artiste parce que ce terme n'est pas défini dans la convention pertinente. L'article 3, § 2 de la convention-modèle stipule qu'un état qui applique une convention à un moment donné doit donner à tout terme qui n'est défini dans celle-ci « ..., *sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la convention.*⁷⁴ ». Malheureusement, cette phrase est interprétée de différentes manières ce qui donne inévitablement lieu à des cas de double imposition ou de double non-imposition⁷⁵. En outre, une méthode permettant d'éviter cette

⁷¹ Sans que la condition de la taxation effective du revenu dans l'État de la source ne soit imposée.

⁷² Sous réserve de la progressivité de l'impôt.

⁷³ D. MOLENAAR, *Taxation of International Performing Artists*, Amsterdam, IBFD, 2006, p. 89.

⁷⁴ Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014, OCDE, p. 25.

⁷⁵ RAMOS HUERTA A., « Conflicts of Qualification and the Interpretation of Tax Treaty Law », in *Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law* (sous la direction de E. Burgstaller et K. Haslinger), Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, p. 24.

situation et qui consisterait à ce que l'état de résidence accepte la qualification de l'état de la source est controversée⁷⁶.

§ 2 Les deux versions officielles de l'OCDE au sujet la notion d'artiste

Les deux langues officielles du modèle de convention fiscale de l'OCDE sont le français et l'anglais. L'analyse des deux versions peut donc être utile.

I La version française

La version française de l'article 17 de la convention-modèle OCDE nous apprend que l'artiste dont il y est question est un « *artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien,...* »⁷⁷. Le titre de l'article est le suivant : « *Artistes et sportifs* ».

Le Larousse définit l'artiste de la façon suivante :

- « *1. Personne qui pratique un des beaux-arts, un de leurs prolongements contemporains ou un des arts appliqués.* ».
- « *2. Interprète d'une œuvre théâtrale, musicale, cinématographique, etc...* »⁷⁸.

Quant à la notion de beaux-arts, il s'agirait du « *nom donné à l'architecture et aux arts plastiques et graphiques (sculpture, peinture, gravure), parfois à la musique et à la danse.* »⁷⁹. Le trésor de la langue française informatisé comprend le terme « *beaux-arts* » comme « *un ensemble groupant les arts plastiques, la musique et la chorégraphie* »⁸⁰.

Il doit également s'agir d'un « *artiste du spectacle* ».

II La version anglaise

Dans la version anglaise⁸¹, l'article 17 dispose que l'artiste est « *an entertainer, such as a theater, motion picture, radio or television artist or a musician,...* ». Le titre de l'article est le suivant : « *Entertainers and Sportspersons* ».

⁷⁶ RAMOS HUERTA A., « Conflicts of Qualification and the Interpretation of Tax Treaty Law », in *Conflicts of Qualification in Tax treaty Law* (sous la direction de E. Burgstaller et K. Haslinger), Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, p. 28-30.

⁷⁷ Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2014, OCDE, p. 34.

⁷⁸ *Le petit Larousse illustré*, 2008, p. 70.

⁷⁹ *Le petit Larousse illustré*, 2008, p. 108.

⁸⁰ *Le trésor de la langue française informatisé*, <http://atilf.atilf.fr/tlf.htm>, (2 janvier 2015).

⁸¹ Deuxième langue officielle de l'OCDE.

L'expression de référence est celle d' « *entertainer* ». L'expression « *artiste* » désigne « *a professional entertainer*⁸² » et celle d' « *entertainer* » est définie comme étant « *a person, such as a singer, or comedian, whose job is to entertain others.*⁸³ ».

« *Entertain* » signifie « *provide someone with amusement or enjoyment.*⁸⁴ ».

Et enfin, « *enjoyment* » se définit comme étant « *the state or process of taking pleasure in something.*⁸⁵ ».

La version anglaise apporte plus de précision. En français, la définition anglaise viserait une personne professionnelle qui divertit un public en lui apportant un certain plaisir.

III Les commentaires du modèle de convention sont une source de discrimination

Pour des raisons pratiques liées à l'incomplétude d'informations des États⁸⁶ et à l'activité furtive de l'activité⁸⁷, un régime de taxation très particulier, moins favorable que celui que connaissent les autres professions, a été mis en place.

Dans la version française du projet de convention de 1963 adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963 jusqu'à l'adoption de celui de 1977, la personne visée était « *le professionnel du spectacle* »⁸⁸. Ce terme a été modifié en 1977 par celui d' « *Artiste du spectacle* » sans explication particulière des commentaires⁸⁹.

Le titre « Artistes et sportifs » n'a par contre jamais été modifié.

En ce qui concerne la version anglaise, on constate que l'intitulé de l'article – « *Entertainers* » a été modifié dans la version 2014 du modèle de convention OCDE. En effet, auparavant, l'expression utilisée dans le titre était celle d' « *Artistes* » qui a une signification plus étroite. Nous ne pouvons croire que cette modification n'a aucune signification et nous en déduisons qu'il faut entendre la notion visée au sens large. En effet, Il suffit que « *les activités comportent un élément de divertissement.*⁹⁰ ».

⁸² www.oxforddictionaries.com.

⁸³ www.oxforddictionaries.com.

⁸⁴ www.oxforddictionaries.com.

⁸⁵ www.oxforddictionaries.com.

⁸⁶ 2014 update to the OECD model tax convention adopted by OECD Council on 15 July 2014, www.oecd.org, p.7.

⁸⁷ D. MOLENAAR, « Obstacles for International Performing Artists », *E. T.*, April 2002, pp. 149 et s..

⁸⁸ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010*, (Version complète), Éditions OCDE, 2013, M-43.

⁸⁹ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010*, (Version complète), Éditions OCDE, 2013, C(17)-8.

⁹⁰ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2014*, OCDE, p. 304.

Ce n'est qu'en 1992, suite à un rapport émis en 1987 par le comité des affaires fiscales de l'OCDE⁹¹, que les commentaires de l'article 17 ont été profondément remaniés afin d'apporter une première tentative d'éclaircissement de la notion.

Ce rapport faisait état qu'il n'avait pas été possible, au sein du comité, « *de donner une définition précise du terme « artiste du spectacle »*. En outre, entre une série d'exemples caractérisés de personnes visées⁹² et d'autres qui n'en étaient « *manifestement* » pas⁹³, il y était signalé « *qu'il peut exister un très large éventail de possibilités et qu'il existe de multiples situations intermédiaires...* »⁹⁴. Cela dresse d'emblée le tableau...

Cet « éclaircissement » est d'autant plus troublant que le point 74 qui exclut le personnel de soutien, les producteurs, les réalisateurs de films, les chorégraphes, le personnel technique et les imprésarios⁹⁵ relève qu'une « interprétation stricte » de l'article 17 s'impose. Cette formulation signifierait qu'il y aurait lieu de s'en tenir aussi strictement que possible au sens littéral des termes. Et donc d'une part, l'article 17 peut couvrir une multitude de cas qui ne peuvent être définis et, d'autre part, il doit s'interpréter de manière restrictive. Ces deux assertions sont pour le moins contradictoires.

Les données du rapport de 1987 ont été incluses dans les commentaires sur l'article 17 du modèle de convention OCDE en 1992 et s'y retrouvent encore aujourd'hui dans les grandes lignes au paragraphe 3 des commentaires sur l'article 17⁹⁶.

Ce qui est gênant dans l'article 17, c'est que l'exclusion des personnes faisant partie de l'entourage des artistes est illogique car ils sont aussi mobiles que ceux-ci. Le rapport de 1987 corrobore d'ailleurs cette affirmation car on peut y lire qu'autour des artistes « *gravitent tout un entourage comprenant le « manager, un personnel varié chargé de la gestion et de la publicité et des équipes de transport* »⁹⁷. Et donc, d'une part, l'OCDE affirme que dans le monde du spectacle, la mobilité n'est pas que l'apanage des seuls « artistes » visés par l'article 17 et, d'autre part, elle persiste à ne vouloir imposer que cette seule catégorie alors

⁹¹ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010*, (Version complète), Éditions OCDE, 2013, R(7)-1-36.

⁹² « *Acteur de théâtre, acteur de cinéma, acteur participant à des films publicitaires ou même à des activités de nature politique, sociale, religieuse, dès lors que ces activités comportent un élément de divertissement.* ».

⁹³ Conférenciers et personnes interviewées.

⁹⁴ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010*, (Version complète), Éditions OCDE, 2013, R(7)-21, § 68.

⁹⁵ Sauf si ces derniers recueillent des revenus pour compte de l'artiste.

⁹⁶ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2014*, Éditions OCDE, 2014, p. 304.

⁹⁷ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010*, (Version complète), Éditions OCDE, 2013, R(7)-4 et 5, § 9.

même que les autres acteurs du même secteur présentent les caractéristiques qui ont justifié l'adoption de la mesure. Outre qu'il peut donner lieu à des cas de double imposition, ce régime nous paraît extrêmement discriminatoire. Nous pensons que cette discrimination prend naissance dans les dispositions ayant précédé l'article 17 qui visaient les seuls artistes et sportifs nomades, c'est-à-dire ceux de grand renom dont les gains étaient substantiels, ceux-là même dont les conseillers inventifs trouvèrent une parade pour contourner l'article 17 modèle 1963 et pour qui fut introduit le paragraphe 2 de l'article 17 dont le but était de contrer les procédés d'évasion fiscale par interposition de société⁹⁸. Le législateur du moment n'avait certainement pas pris la mesure de la démocratisation des moyens de transport et de l'intensification des échanges culturels transfrontaliers. La conséquence de ces deux éléments est qu'à l'exception d'une faible proportion de personnes, les artistes nomades ne sont plus les gens fortunés dont il était question lors de l'adoption de l'article 17 et que dès lors, on peut constater une discrimination entre ceux-ci et leur « entourage ».

Cette discrimination nous paraît encore plus grande lorsque l'on prend en compte la modification apportée au commentaire du paragraphe 3 des commentaires selon lequel l'article 17 ne s'appliquerait pas « à un modèle qui se produit en cette qualité...et non en tant qu'artiste, ...⁹⁹ ».

Selon nous, il est étonnant que l'OCDE ait décidé d'exclure les mannequins du champ d'application de l'article 17 dans le paragraphe 3 de ses commentaires sur l'article 17 du modèle de convention OCDE 2014¹⁰⁰. Il est toutefois remarquable que certains États comme le Royaume-Uni¹⁰¹ et la Turquie¹⁰² soutiennent que le modèle photographique est un artiste dont les activités entrent dans le champ d'application de l'article 17.

Il est clair que ces nouveaux commentaires sont un réel changement d'interprétation quant à la portée personnelle de l'article 17¹⁰³. En raison de l'interprétation divergente de certains États, cette situation va inévitablement générer de nombreux cas de double imposition.

⁹⁸ Paragraphe 4 des commentaires sur l'article 17 du modèle de convention OCDE 1977.

⁹⁹ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2014*, OCDE, p. 304.

¹⁰⁰ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2014*, OCDE, p. 304.

¹⁰¹ HINNEKENS P., VAN BORTEL D., « Les mannequins sont-ils des artistes pour l'application des CPDI ? », *Fiscologue (I)*, 2010, éd. 323, pp. 4 et s..

¹⁰² *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2014*, OCDE, p. 309.

¹⁰³ P. PISTONE et E. SCHAFFER, « Entertainers According to Art 17 OECD Model Convention », in *The OECD-Model-Convention and its Update 2014* (sous la dir.de M. LANG, P. PISTONE, A. RUST, J. SCHUCH, C. STARINGER, A. STORCK), Wien, Linde Verlag, 2015, p. 58.

IV Le changement d'interprétation de la notion dans les commentaires et son influence sur les traités conclus avant la modification

De manière très synthétique, les règles d'interprétation des conventions et des commentaires permettant de comprendre quand et comment de telles modifications du commentaire des conventions doivent être prises en compte sont les suivantes : selon une position dominante, une interprétation statique du modèle de convention OCDE et de ses commentaires devrait s'imposer lorsque l'on interprète une convention de double imposition¹⁰⁴. En vertu de celle-ci, seule la version du modèle et des commentaires existant au moment de la conclusion du traité serait contraignante¹⁰⁵.

Cependant, rien n'empêche de tenir compte des versions modifiées des modèles et des commentaires lorsque les modifications ne consistent qu'en des clarifications¹⁰⁶.

Toutefois, même quand le commentaire n'est pas contraignant, « *il demeure utile comme instrument d'interprétation....*¹⁰⁷ ».

§ 3 Les critères requis pour être face à un artiste soumis à l'article 17

I L'artiste doit-il être une vedette professionnelle ?

A Les commentaires OCDE

Lorsque l'on examine l'évolution du terme définissant la personne visée dans les commentaires du modèle de convention OCDE, l'on constate que la formulation élargit le concept puisque celui de « *professionnel du spectacle* » laisse la place à l'« *artiste du spectacle* » et ensuite à l'« *artiste* »¹⁰⁸.

De prime abord, la première modification semble devoir s'interpréter dans le sens que tout artiste entrera dans le champ d'application, qu'il soit amateur ou professionnel. La deuxième modification, quant à elle, induirait qu'il ne serait pas nécessaire qu'il faille que l'artiste soit « un artiste de spectacle » ce qui est en totale contradiction avec le libellé même de l'article 17 qui a conservé l'appellation d'« artiste du spectacle ». Il s'agit en fait d'une facilité

¹⁰⁴ P. PISTONE et E. SCHAFFER, « Entertainers According to Art 17 OECD Model Convention », in *The OECD-Model-Convention and its Update 2014* (sous la dir.de M. LANG, P. PISTONE, A. RUST, J. SCHUCH, C. STARINGER, A. STORCK), Wien, Linde Verlag, 2015, p. 58.

¹⁰⁵ M. LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Vienne, Linde, 2013, p. 51, § 98.

¹⁰⁶ K. VOGEL et A. RUST, « Introduction » in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4^{ème} éd., Vol. II, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, p. 47, § 101.

¹⁰⁷ HINNEKENS P., VAN BORTEL D., « Les mannequins sont-ils des artistes pour l'application des CPDI ? », *Le Fiscologue International*, 2010, éd. 323, pp. 4 et s.. (Commentaire Trib. Hasselt, 7 juillet 2010).

¹⁰⁸ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010*, (Version complète), Éditions OCDE, 2013, M-43.

textuelle qu'utilise l'OCDE dans ses commentaires en raison du fait que certains États préfèrent l'expression « *artistes du spectacle* » à celle d' « *artiste* »¹⁰⁹.

Nous ne nous pencherons donc que sur le caractère lucratif de l'activité. Ce critère nous paraît pertinent dans la mesure où la plupart des artistes débutants exercent leur activité en ne pouvant espérer le moindre bénéfice avant de nombreuses années et qu'il leur sera dès lors difficile de pouvoir récupérer l'impôt payé à l'étranger.

Dans le cadre d'une récente et imposante modification des commentaires de l'article 17¹¹⁰, en réponse à la discussion publique initiée le 23 avril 2010 par l'OCDE sur les problèmes relatifs à l'article 17¹¹¹, un commentateur avait émis l'idée que l'article 17 ne devrait pas s'appliquer aux personnes exerçant leur activité en tant qu'amateur. Le comité des affaires fiscales a estimé que cette solution était de nature à semer la confusion car il serait très difficile de tracer la frontière entre l'activité exercée à titre professionnel et celle exercée en tant qu'amateur¹¹². L'alinéa 1^{er} du § 9.1. confirme ceci dans la dernière version des commentaires et dispose que l'article 17 peut s'appliquer à l'artiste amateur¹¹³. Cela ne signifie toutefois pas que les revenus de l'artiste amateur seront toujours imposables.

B Les exonérations nationales unilatérales

Des exonérations ont été instaurées pour les artistes amateurs par la voie de dispositions nationales unilatérales¹¹⁴.

Par exemple, au Royaume-Uni, aucun précompte ne doit être retenu si le montant versé à l'artiste ou au groupe ne dépasse pas 1.000,00 livres¹¹⁵. Il en est de même en Allemagne si le montant perçu par l'artiste ne dépasse pas 250,00 €¹¹⁶.

En Belgique, une circulaire du 1^{er} février 2002 déclare que la personne visée est celle « *qui consacre principalement ses talents pour distraire le public dans un but de lucre*¹¹⁷ ». S'agit-il d'une simple erreur de formulation ?

¹⁰⁹ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010*, (Version complète), Éditions OCDE, 2013, R(7)-3, § 6.

¹¹⁰ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2014*, OCDE, pp. 305-315.

¹¹¹ *Discussion draft on the application of article 17 (artists and sportsmen) of the OECD model tax convention*, OECD, 2010, www.oecd.org.

¹¹² *Questions relatives à l'interprétation et à l'application de l'article 17 du modèle de convention fiscale*, OCDE, p. 7, Point 16, www.oecd.org.

¹¹³ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2014*, OCDE, pp. 306.

¹¹⁴ D. MOLENAAR, *Taxation of international performing artists*, Amsterdam, IBFD, 2006, p. 220.

¹¹⁵ *A Guide to Paying Foreign Entertainers, FEU50, Inland Revenue*, p. 4, www.gov.uk, (27 janvier 2015).

¹¹⁶ E. SOLTZ, *Tax Guide for Artists in Germany*, à jour jusqu'au mois d'avril 2014, www.iamaworld.com, (27 janvier 2015).

C Les mesures conventionnelles internationales : la règle « *de minimis* »

Une autre voie en faveur des artistes à faibles revenus pourrait consister à introduire dans les conventions internationales fiscales une règle dite « *de minimis* » permettant de restreindre le pouvoir d'imposition de l'État de la source si le revenu y recueilli par l'artiste n'excède pas un certain montant.

Le modèle de convention US 2006 contient en son article 16 une telle règle¹¹⁷ et la Belgique a d'ailleurs conclu avec les États-Unis un traité fiscal dans lequel en figure une¹¹⁹.

Considérant que « *Certains États pourraient considérer qu'il serait inapproprié d'appliquer l'article 17 à un artiste ou un sportif non résident...qui, au cours d'une année d'imposition donnée, ne tire que de faibles revenus d'activités exercées dans cet état.*¹²⁰ », l'OCDE a introduit dans ses commentaires 2014 un nouveau paragraphe qui envisage ce régime.

D Les exonérations accordées aux résidents doivent-elles s'appliquer aux non-résidents ?

Une question qui se pose alors est de déterminer le sort à appliquer à des artistes non-résidents qui viendraient se produire dans un État où une disposition nationale exonère leurs artistes résidents amateurs de tout impôt. Nous pensons tout naturellement au régime belge des petites indemnités par lequel un artiste amateur est exonéré d'impôt sur les cachets qu'il perçoit pour une représentation. Les principes fondamentaux de liberté de circulation de l'Union Européenne contenus dans les articles 49 et s. du TFUE devraient en tout cas s'imposer lorsque la situation concerne deux États de l'Union européenne.

II L'artiste doit-il se produire devant un public ?

Une autre perspective qui peut également poser des problèmes d'interprétation est celle de savoir si la prestation doit nécessairement avoir lieu devant un public ou s'il suffit que sa prestation puisse être vue ou entendue ?

Si l'on reprend l'exemple de Madame F. décrit précédemment, l'on perçoit d'emblée les données du problème. À l'appui de sa décision, le juge retient plusieurs éléments repris dans les commentaires de l'article 17 qui abordent ce sujet : le juge tire des commentaires que les

¹¹⁷ Circulaire n° Ci.R9.Div./546.156 (AFER 3/2002) dd. 01.02.2002, n°4.

¹¹⁸ *United States Model Income Convention of November 15, 2006*, www.treasury.org, (12 février 2015).

¹¹⁹ *Convention signée le 27 novembre 2006 entre les États-Unis d'Amérique et la Belgique*, Art. 16, www.dofiscum.net, (15 janvier 2015).

¹²⁰ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2014*, OCDE, p. 309.

activités doivent avoir un caractère de « *prestation scénique* » et s'exercer au cours « d'un spectacle public ». Il en déduit que si la prestation d'un mannequin peut constituer une prestation scénique lorsqu'elle se produit dans un défilé de mode, il ne peut en être ainsi pour une séance de photographies pour laquelle l'élément « *public* » est absent et ne peut donc tomber dans le champ d'application de l'article 17¹²¹.

Nous ne pouvons être d'accord avec la décision pour la raison suivante : la condition requise n'est pas qu'il y ait une prestation scénique mais que la performance de l'artiste puisse être vue ou entendue par un public¹²². Or, Un magazine permet justement à un public de prendre connaissance de la performance d'un artiste.

L'article 17 couvre tant les performances indirectes, c'est-à-dire à travers un média, que les performances directes¹²³.

Dans le rapport adopté par l'OCDE le 26 juin 2014 se pose la question de savoir si l'activité de l'artiste doit avoir lieu devant un public. La réponse de l'OCDE est que Le terme « *prestation publique* » n'apparaît pas dans l'article 17,...¹²⁴ » et que l'activité d'un artiste consistant à rester immobile comme une statue constituait une activité d'artiste de spectacle¹²⁵.

Il est donc étonnant que l'OCDE ait décidé d'exclure les mannequins « *agissant en tant que tel et non en tant qu'artiste* » du champ d'application de l'article 17 dans le paragraphe 3 de ses commentaires sur l'article 17 du modèle de convention OCDE 2014¹²⁶. Certains États comme le Royaume-Uni¹²⁷ et la Turquie¹²⁸ soutiennent d'ailleurs que le modèle photographique est un artiste dont les activités entrent dans le champ d'application de l'article 17.

¹²¹ HINNEKENS P., VAN BORTEL D., «Les mannequins sont-ils des artistes pour l'application des CPDI ? », *Fiscologie (I)*, 2010, éd. 323, pp. 4 et s..

¹²² R. KREISL, « Treatment of Artistic Income where there is no Public Performance according to the OECD Model », in *Taxation of international artistes and sportsmen in international tax law*, Wien, Linde Verlag Wien, 2007, p. 143.

¹²³ R. KREISL, « Treatment of Artistic Income where there is no Public Performance according to the OECD Model », in *Taxation of international artistes and sportsmen in international tax law*, Wien Linde Verlag Wien, , 2007, p. 146.

¹²⁴ *Questions relatives à l'interprétation et à l'application de l'article 17, adoptées par le comité fiscal de l'OCDE le 26 juin 2014*, point 29, www.oecd.org.

¹²⁵ *Questions relatives à l'interprétation et à l'application de l'article 17, adoptées par le comité fiscal de l'OCDE le 26 juin 2014*, point 28, www.oecd.org.

¹²⁶ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, OCDE, p. 304.

¹²⁷ HINNEKENS P., VAN BORTEL D., «Les mannequins sont-ils des artistes pour l'application des CPDI ? », *Le Fiscologue International*, 2010, éd. 323, pp. 4 et s..

¹²⁸ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2014*, OCDE, p. 309.

III L'artiste doit-il exercer une activité artistique présentant un certain niveau ?

Ce cas particulier a été relevé et commenté par Dick MOLENAAR¹²⁹. Il s'agissait d'une affaire qui opposa un commentateur radio résident des États-Unis au Canada. En fin de compte, le tribunal canadien estima que le commentateur n'était pas un artiste parce qu'il n'était pas la personne pour laquelle les auditeurs écoutaient la chaîne de radio. Pour ce faire, il se basa sur la définition du mot anglais « Artistes ». Qu'en serait-il si le juge canadien devait examiner la même question aujourd'hui sur base du terme « *entertainer* »?

Nous sommes cependant étonnés des motifs invoqués par le juge. De ce que nous avons appris de la lecture ci-dessus référencée, le commentateur était « *habile* » et « *expérimenté* » mais cela ne faisait pas de lui un artiste. Nous ne pouvons pas souscrire à une telle argumentation qui se base sur une interprétation personnelle du juge et du niveau d'art requis car exiger cela peut laisser la porte largement béante à l'arbitraire. Dans le cas qui nous occupe, il faudrait plutôt admettre qu'il y a deux performances : celle des footballeurs et celle du commentateur, chacun de ces deux groupes pouvant être celui pour lequel l'auditeur allume la radio.

IV L'artiste peut-il être défini ?

Il nous paraît très difficile de définir l'artiste couvert par l'article 17. Le modèle de convention ne le définit pas et les commentaires sont plus une liste d'exemples positifs et négatifs qu'une source de critères fiables. Selon l'article 3.2 du modèle de convention OCDE, à défaut d'une définition explicite d'un terme dans la convention, le juge doit se référer à sa législation nationale « *sauf si le contexte exige une interprétation différente* » mais cette législation est bien souvent inopportune dans un contexte international¹³⁰. Si l'on fournit une liste de professions qui correspondent ou non à une activité artistique comme l'a fait Dick MOLENAAR¹³¹, l'article 17 ne couvrira pas les nouveaux « *acteurs de spectacles publics* » qui ne manqueront pas de voir le jour. L'idée de Milan MATIJEVIC de définir des critères est séduisante. Selon lui, quatre critères suivants devraient nécessairement être présents : il doit y

¹²⁹ MOLENAAR D., *Taxation of International Performing Artistes*, Amsterdam, IBFD, 2006, pp. 85-86.

¹³⁰ J. BLAHA, « Treatment of "Training activities" for Artistes and Sportsmen according to the OECD Model » in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (sous la dir. De W. LOUKOTA et M. STEFANER), Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, p. 122.

¹³¹ D. MOLENAAR, *Taxation of International Performing Artistes*, Amsterdam, IBFD, 2006, p. 91.

avoir une performance, en public, artistique ou divertissante sans que ne soit requis un certain niveau et dont l'artiste est celui que l'audience veut entendre ou voir¹³².

Personnellement, nous estimons que la discrimination entre certains artistes et leur entourage est inacceptable si l'on prend en compte les objectifs d'une fiscalité juste. Cette mesure a été introduite parce que le législateur, à l'époque de son introduction, n'avait pas en tête les configurations actuelles de l'activité artistique. À la lumière de l'objectif de la disposition qui était manifestement de taxer dans l'état de la source des personnes qui avaient les moyens de résider dans des paradis fiscaux, ce qui n'est plus le cas, nous estimons que la définition de l'artiste n'est plus cohérente et que la disposition devrait être abrogée.

Chapitre II L'activité artistique et ses contours

Les revenus visés par l'article 17, § 1^{er} sont les revenus que « *l'artiste tire des ses activités personnelles...en tant qu'artiste du spectacle* » alors que selon l'article 17, § 2, sont imposables « *les revenus d'activités d'un artiste du spectacle* » qui sont attribués pour les activités exercées personnellement par l'artiste en sa qualité d'artiste¹³³.

Dans le cadre de ce chapitre, deux problèmes méritent d'être soulevés parce qu'ils risquent de poser des problèmes de qualification : les conditions dans lesquelles des répétitions constituent des revenus visés par l'article 17 et la répartition du revenu en différentes catégories.

Titre I Les activités auxiliaires

La prestation de l'artiste ne dure souvent qu'un bref moment mais elle nécessite de nombreuses heures de répétition¹³⁴. L'article 17 de la convention modèle mentionne que sont imposables en vertu de l'article 17 « *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,...* ». Ces activités auxiliaires ne tomberont donc dans le champ d'application de l'article 17 que si elles peuvent être considérées comme faisant partie de la profession d'artiste parce qu'elles sont suffisamment liées à celle-ci.

¹³² M. MATIJEVIC, « The Notion of Artistes in Article 17 of the OECD Model Tax Convention », in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (sous la direction de W. LOUKOTA et M. STEFANER), Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, p. 34.

¹³³ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, OCDE, p.34.

¹³⁴ J. BLAHA, « Treatment of "Training activities" for Artistes and Sportsmen according to the OECD Model » in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (sous la dir. De W. LOUKOTA et M. STEFANER), Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, p. 121.

§ 1^{er} Enjeu de la question

L'enjeu prend tout son sens lorsque l'État de la résidence utilise la méthode de l'exemption pour prévenir la double imposition. En effet, comme la « *récupération* » est établie au taux moyen et que le taux de l'impôt dans l'État de la source est fixe et généralement plus bas que le taux moyen de l'impôt calculé progressivement, plus le revenu étranger sera important, plus l'impôt global à payer diminuera. À cela vient s'ajouter le fait que l'État de la source est parfois peu à même de connaître à priori l'activité de l'artiste dans son pays. Dans ce cas, si l'État de résidence utilise la méthode d'exemption sans condition de taxation dans l'État de la source, des situations de double non-imposition ne sont pas exclues¹³⁵.

§ 2 L'intensité du lien

Lors de la mise à jour en 2014 du modèle de convention OCDE, les commentaires sur l'intensité du lien ont été remaniés. Selon le nouveau commentaire, seraient visées également par l'article 17 les périodes passées à voyager et à s'entraîner en ce compris les stages de préparation d'avant-saison¹³⁶. Évidemment, ce commentaire concerne une équipe sportive mais l'on peut s'y référer puisque l'article 17 concerne tant les sportifs que les artistes.

De prime abord, nous avons été surpris de constater qu'un auteur mentionne qu'il suffirait d'un lien indirect entre le revenu et l'activité exercée pour que l'article 17 vienne à s'appliquer¹³⁷. Ceci ressort, à notre avis d'une différence entre les deux versions authentiques du modèle de convention OCDE. L'auteur précité prend comme référence le point 8 des commentaires OCDE. Celui-ci mentionne dans la version anglaise la phrase « *income derived directly and indirectly from a performance* », ce qui laisse penser à l'auteur que cette phrase se réfère au lien entre le revenu et l'activité. Or, dans la version française du commentaire OCDE, on peut lire « *le revenu perçu directement ou indirectement, à titre individuel, par un artiste ou un sportif.* ». En fait, nous pensons que le point 8 ne se rattache pas à la nature du lien entre le revenu et l'activité mais au type de paiement. En effet, la suite de l'article 8 n'est que l'explication de la première phrase dans laquelle il est mentionné que le paiement peut intervenir directement ou indirectement. Le paiement sera direct s'il est fait à l'artiste lui-même et il sera indirect si la somme est versée à un intermédiaire, les exemples cités étant

¹³⁵ P. HINNEKENS, « Sportifs salariés: comment appliquer l'exonération conventionnelle ? », *Fiscologue (I)*, 2009, éd. 306, p. 5.

¹³⁶ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2014*, OCDE, p. 307.

¹³⁷ P. PISTONE et E. SCHAFFER, « Entertainers According to Art 17 OECD Model Convention », in *The OECD-Model-Convention and its Update 2014* (sous la dir. de M. LANG, P. PISTONE, A. RUST, J. SCHUCH, C. STARINGER, A. STORCK), Wien, Linde Verlag, 2015, p. 60.

l'orchestre, la société unipersonnelle qui appartient à l'artiste ou la société dans laquelle il est employé.

C'est donc, selon nous, le point 9 des commentaires OCDE qui doit servir de référence pour mesurer l'intensité du lien qui doit exister pour que l'article 17 puisse s'appliquer. Monsieur MOLENAAR conclut dans le même sens¹³⁸. Dans la version française, alors que depuis l'an 2000, l'article 17 ne s'appliquait qu'à la condition qu'il y ait au moins un « *lien direct* » entre les revenus considérés et l'évènement¹³⁹, la dernière version des commentaires fait état de « *relations étroites entre le revenu et l'exercice d'activités dans le pays intéressé* ». Selon les commentaires, cette relation étroite n'existe pas si on peut raisonnablement considérer que « *le revenu aurait été obtenu si ces activités n'avaient pas été exercées*. ». Le contenu du contrat sera donc d'une importance primordiale pour établir l'exonération.

Cette condition semble en accord avec le principe selon lequel la taxation à la source n'est justifiée que si le fait générateur présente un lien suffisamment fort avec l'État de la source¹⁴⁰ mais ni le terme « raisonnablement » ni le terme « étroit » ne peuvent constituer des critères clairs. La suite du paragraphe 9 des commentaires OCDE sur l'article 17 n'est qu'une suite d'exemples et il y a fort à parier que cela donnera naissance à de nombreux litiges notamment parce que le lien étroit entre le revenu et les répétitions ne nous semble pas correspondre à la méthode reprise dans le paragraphe 9.3. des nouveaux commentaires de l'OCDE.

La modification du commentaire en ce qui concerne les entraînements a été considérée comme un changement d'interprétation de la convention¹⁴¹. Nous renvoyons le lecteur à nos remarques antérieures concernant la modification du modèle OCDE et de ses commentaires intervenant après que le traité a été signé.

Selon la cour d'appel de Gand, dans une affaire mettant en cause un cycliste professionnel ayant perçu des rémunérations globales pour la participation à au moins 90 jours de course, à défaut de mentions particulières dans le contrat, le calcul de l'exemption pour les activités

¹³⁸ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2014*, OCDE, p. 34.

¹³⁹ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010*, (Version complète), Éditions OCDE, 2013, C(17)-3, Point 8 ; D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artists*, Amsterdam, IBFD, 2006, p. 98.

¹⁴⁰ R. KREISL, « Treatment of Artistic Income where there is no Public Performance according to the OECD Model », in *Taxation of International Artists and Sportsmen in International Tax Law*, Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, p. 143.

¹⁴¹ P. PISTONE et E. SCHAFFER, « Entertainers According to Art 17 OECD Model Convention », in *The OECD-Model-Convention and its Update 2014* (sous la dir. de M. LANG, P. PISTONE, A. RUST, J. SCHUCH, C. STARINGER, A. STORCK), Vienne, Linde Verlag, 2015, p. 75.

exercées à l'étranger s'établit en prenant comme numérateur le nombre de jours de course à l'étranger et comme dénominateur le nombre total de jours de course¹⁴².

Le juge de la cour suprême des Pays-Bas a estimé, dans une affaire similaire, que les jours de prestations à l'étranger devaient être calculés en tenant compte tant des jours de compétition que de ceux pendant lesquels le sportif devait être disponible, s'entraînait collectivement et voyageait mais pas des jours pendant lesquels le sportif s'entraînait individuellement. L'auteur relatant cette décision se demande si la cour a simplement commis une erreur ou si elle a considéré que l'entraînement est en lui-même une performance¹⁴³.

Toutefois, dans le litige jugé par la cour d'appel de Gand, l'administration attirait l'attention sur une proposition de modification du paragraphe 9 des commentaires de l'OCDE sur l'article 17. Le juge a refusé d'en tenir compte parce qu'il ne s'agissait que de propositions.

L'on sait que suite à ces propositions, les commentaires ont été modifiés en 2014¹⁴⁴. Dans un exemple mentionné au paragraphe 9.3 de ceux-ci¹⁴⁵, il est mentionné que si un coureur est salarié d'une équipe et que, selon son contrat, il doit participer non seulement aux courses mais également aux voyages et aux entraînements avec son équipe, il faudrait tenir compte du nombre total de jours de travail liés à son emploi.

En ce qui concerne les répétitions, il a été dit que l'article 17 ne devrait pas s'y appliquer si elles n'ont pas lieu en public¹⁴⁶. Lorsque la répétition a lieu en public et qu'un droit d'entrée est demandé pour pouvoir assister à la représentation, il semble que la prestation soit couverte par l'article 17¹⁴⁷. Il y a une plus forte controverse sur le fait de savoir si l'article 17 couvre les répétitions si l'accès à celles-ci est gratuit¹⁴⁸. Nous pensons que pour pouvoir résoudre ce cas, il faut examiner le contrat que l'artiste a conclu. Si ce contrat comporte l'obligation de participer à un certain nombre de répétitions déterminées par rapport à des représentations spécifiées, l'on pourra dire qu'il y a un lien suffisamment étroit pour que ces répétitions

¹⁴² Gand, 25 février 2014, Rôle n° 2012/AR/2737, www.fiscalnet.be, (15 juillet 2015).

¹⁴³ Netherlands – Case 41.478, 9 february 2007 (Summary), www.ibfd.org, (15 mars 2015).

¹⁴⁴ *Issues related to Article 17 of Model Tax Convention* adopted by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 26 June 2014, www.oecd.org, (20 mars 2015).

¹⁴⁵ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2014*, OCDE, p. 308.

¹⁴⁶ D. MOLENAAR, *Taxation of international performing artistes*, Amsterdam, IBFD, 2006, pp. 99-100.

¹⁴⁷ J. BLAHA, « Treatment of « Training activities » for Artistes ans Sportsmen according to the OECD Model » in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (sous la dir. De W. LOUKOTA et M. STEFANER), Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, p. 125.

¹⁴⁸ J. BLAHA, « Treatment of « Training activities » for Artistes ans Sportsmen according to the OECD Model » in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (sous la dir. De W. LOUKOTA et M. STEFANER), Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, p. 125.

entrent dans le champ d'application de l'article 17. Des arrêts rendus en matière sportive sont de nature à nous éclairer sur ce point.

Titre II Les redevances liées à la cession ou à la concession de droits d'auteur

Le phénomène de diversification des sources de revenus s'accroît lorsque la popularité de l'artiste s'accroît. L'artiste devient alors titulaire de droits immatériels conséquents et il percevra alors des revenus pour la cession ou la concession de tels droits. Or, ces revenus tombent dans une autre catégorie de revenus et subissent, en tout cas en Belgique, une imposition spécifique et particulièrement avantageuse.

En ce qui concerne les redevances, l'enjeu est de taille puisque l'article 12 du modèle de convention OCDE stipule que « *les redevances provenant d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État.*¹⁴⁹ » et que l'imposition aura alors lieu uniquement dans l'État de résidence sauf si le bénéficiaire dispose d'un établissement stable dans l'État de la source., L'artiste sera tenté de répartir ses revenus de manière optimale en concluant des conventions « mixtes » en encore plus lorsque la législation fiscale sur les droits d'auteur de l'État de résidence est, comme en Belgique, particulièrement intéressante.

L'article 12, § 1^{er} du modèle de convention OCDE dispose que les redevances sont « *les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, ...*¹⁵⁰».

La notion de « *droit d'auteur* » est définie dans le modèle de convention mais il ne peut être exclu que des problèmes de double imposition surgissent en raison d'interprétations divergentes des États parties à une convention. Un tel problème s'est d'ailleurs présenté dans une affaire opposant Pierre BOULEZ, chef d'orchestre aux Etats-Unis, concernant les royalties perçus par ce dernier pour les revenus issus de la cession des droits intellectuels sur l'enregistrement de musique. L'Allemagne a taxé ce revenu en tant que revenu de redevances de droit d'auteur tandis que les Etats-Unis l'ont taxé comme un revenu d'artiste. Pierre BOULEZ a par conséquent payé deux fois un impôt sur le même revenu¹⁵¹.

Selon l'article 9 des commentaires OCDE, les redevances correspondant à la cession ou à la concession des droits intellectuels doivent être imposées « *normalement* » en vertu de l'article

¹⁴⁹ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2014*, Éditions OCDE, 2014, p. 32.

¹⁵⁰ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2014*, OCDE, p.32.

¹⁵¹ D. MOLENAAR, *Taxation of International Performing Artists*, Amsterdam, IBFD, 2006, p. 112.

12 du modèle de convention OCDE¹⁵². Toutefois, l'article 9.4 stipule que « *les paiements au titre de la diffusion simultanée d'une prestation d'un artiste ... tombent sous le coup de l'article 17 ... sauf si le paiement est effectué à un tiers et ne bénéficie pas à l'artiste,...*¹⁵³ ».

Nous approuvons cette clarification. En effet, une performance artistique est unique et c'est au moment où elle est réalisée et rendue accessible qu'elle est taxable quel que soit le média utilisé. Dès que la seconde où la performance a été réalisée est passée, il semble consistant qu'elle soit taxable sous un autre régime pourvu que les parties n'abusent pas de leurs droits.

C'est d'ailleurs en ce sens qu'est formulé le paragraphe 18 du commentaire de l'article 12 du modèle de convention OCDE qui stipule que « *la rémunération correspondant à la prestation musicale, augmentée, le cas échéant, de celle offerte pour la radiodiffusion instantanée semble relever de l'article 17*¹⁵⁴ ». La même idée est émise dans le rapport de l'OCDE de 1987 selon lequel relèvent de l'article 17 les revenus liés à un événement public ou à une première retransmission¹⁵⁵.

Cette répartition peut toutefois créer des problèmes dans la mesure où deux États pourraient qualifier différemment une partie des revenus. Par exemple, il semble que l'Allemagne ne prend en considération que les transmissions d'événements produits « *en public* »¹⁵⁶.

Chapitre III La déduction des frais

§ 1^{er} L'enjeu de la question

Comme la pluie au plus fort de la saison des moussons, l'encre s'est déversée sur les feuillets fiscaux sur le point que nous allons maintenant développer. La question concerne la déduction dans l'État de la source des frais supportés par l'artiste pour exercer son activité.

Les commentaires sur l'article 17 du modèle de convention OCDE sont très peu loquaces sur la question. En vertu de ceux-ci, « *il revient à la législation nationale de chaque État contractant de déterminer l'importance des déductions éventuelles au titre des dépenses.*¹⁵⁷ ».

¹⁵² *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, OCDE, p.306.

¹⁵³ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, OCDE, p.306.

¹⁵⁴ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, OCDE, p.257.

¹⁵⁵ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010*, (Version complète), Éditions OCDE, 2013, R(7)-23, Point 78.

¹⁵⁶ R. KREISL, « Treatment of Artistic Income where there is no Public Performance according to the OECD Model », in *Taxation of International Artists and Sportsmen in International Tax Law*, Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, p. 143.

¹⁵⁷ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, OCDE, p.309, Point 10.

C'est ainsi que les États ont adopté des dispositions tout à fait disparates¹⁵⁸ et extrêmement compliquées dont il va sans dire qu'elles peuvent occasionner de bien désagréables surprises aux artistes non-résidents de faible renommée. Ces artistes n'ayant souvent pas les moyens de pouvoir s'offrir les services d'un expert en droit international, ils subiront bien souvent dans les faits une double imposition. Les organisateurs eux-mêmes ne connaissent la législation nationale que très approximativement, surtout en ce qui concerne les acteurs de second rang¹⁵⁹.

L'activité d'un artiste est une activité professionnelle comme une autre. Elle nécessite de nombreux frais et peut-être même plus que beaucoup d'activités professionnelles. C'est d'autant plus vrai lorsque l'artiste est un non-résident qui devra faire face à de nombreuses charges qu'il n'aurait pas dû supporter s'il avait exercé son activité dans son État de résidence.

Des études ont été menées à ce sujet et fournissent une idée de l'importance des dépenses encourues par un artiste non-résident¹⁶⁰. Les résultats de celles-ci ont démontré que les dépenses encourues par un artiste non-résident s'élèvent en moyenne à 75% des recettes¹⁶¹. L'importance de ces dépenses est tout à fait compréhensible lorsque l'on prend en compte que l'activité est une activité itinérante qui nécessite de mobiliser des ressources logistiques importantes. L'on ne peut qu'insister sur le surcoût que les artistes doivent supporter pour pouvoir s'entourer de personnes ayant une expertise en administration des affaires artistiques tant au niveau de la gestion des visas que de la fiscalité ou de la législation sociale.

L'exemple suivant nous montre l'impact que peut avoir une législation dans l'État de la source qui ne prend pas en compte de telles dépenses.

Un artiste non-résident perçoit un cachet de 10.000,00 € pour lequel il expose des frais de l'ordre de 75 %. Le taux fixe de l'impôt dans l'État où il réalise sa performance est de 25 % et le taux moyen de l'impôt dans son État de résidence est de 35 %. Les frais professionnels ne sont pas déductibles dans l'État de la source et l'artiste y est donc imposé sur le montant des recettes.

Dans l'État de la source, il paiera un impôt de 2.500,00 €.

¹⁵⁸ Cfr. *Infra*.

¹⁵⁹ A. DEBAERE, M. DEMARTIN, E. DI FEDERICO, M. LE SOURD et T. PEREZ, *Artist's Mobility and Administrative Practices related to Social Security and Taxation in the European Union – An Analytical Report mapping Obstacles and Good Administrative Practices*, www.eenc.eu, (24 septembre 2014).

¹⁶⁰ D. MOLENAAR, *Taxation of International Performing Artists*, Amsterdam, IBFD, 2006, pp. 202 et s.; *Evaluatie artisten - en beroepssportersregeling*, tweede Kamer, vergaderjaar 2003-2004, 29 606, n° 1.

¹⁶¹ D. MOLENAAR, *Taxation of International Performing Artists*, Amsterdam, IBFD, 2006, p. 206.

Que son État de résidence utilise l'exemption ou l'imputation pour prévenir la double imposition, le résultat sera le même puisque l'impôt qu'il pourra récupérer sera toujours de 2.500,00 € X 35 % soit 875,00 €. Il en résultera que la montant constitué de la différence entre 2.500,00 € et 875,00 € sera perdu et constituera un cas de double imposition.

C'est pourtant cette situation qui a perduré de nombreuses années.

§ 2 La situation au sein de l'Union européenne

C'était toutefois sans compter sur l'opiniâtreté de certains conseils qui ont estimé qu'il était particulièrement discriminatoire qu'un artiste non-résident soit imposé sur un montant brut là où un artiste résident était taxé sur le montant net de ses revenus et ont porté ces affaires devant la cour de justice de l'Union européenne.

I L'arrêt GERRITSE¹⁶²

A Les faits

Dans la première affaire relative aux problèmes de la déduction des dépenses professionnelles, monsieur Arnoud GERRITSE est opposé à la *Finanzamt Neukölln-Nord* et demande au juge allemand de poser une question préjudicielle à la cour de justice de l'Union européenne sur l'interprétation de l'article 43 CE.

Monsieur GERRITSE, batteur professionnel, est un résident hollandais ayant réalisé des prestations artistiques en Allemagne.

En vertu de la disposition litigieuse allemande¹⁶³, un impôt à la source par retenue libératoire au taux de 25 % a été appliqué sur les recettes de prestations artistiques effectuées par des non-résidents sur le territoire allemand. À l'exception du cas où les dépenses excèdent 50 % des recettes, aucune déduction pour frais ne peut être opérée. À la condition expresse que 90 % de leurs revenus soient constitués de revenus d'origine allemande ou encore que leurs revenus non soumis à l'impôt allemand n'excèdent pas 12.000 DEM, les contribuables non-résidents visés ont toutefois la possibilité de profiter de la progressivité de l'impôt et de la déduction des frais professionnels en déposant une déclaration fiscale¹⁶⁴. Par application du barème de l'impôt progressif, la première tranche de 12.095 DEM est exonérée d'impôt.

¹⁶² 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.

¹⁶³ EStG, Art. 50a.

¹⁶⁴ EStG, Art. 1^{er}, §3.

Monsieur GERRITSE, n'ayant pu obtenir le droit d'être soumis au même régime que les résidents, a donc introduit un recours devant la juridiction judiciaire allemande au motif qu'il a subi un traitement discriminatoire par rapport à un résident se trouvant dans une situation comparable qui, lui, aurait été exonéré. Ses arguments se basent sur les principes de non-discrimination garantis par le droit communautaire.

B La décision de la Cour

Le problème qui est posé à la Cour repose en fait sur la question de savoir si une disposition est contraire à la libre prestation de services lorsqu'elle permet d'imposer les non-résidents à un taux fixe sans possibilité de déduction des frais alors que les résidents sont imposés au taux progressif sur leurs revenus.

À juste titre, Monsieur GERRITSE fait valoir que les frais d'un artiste en tournée sont en principe très élevés. Il poursuit en signalant que les frais sont en rapport direct avec les revenus générés ce qui le place dans la même situation qu'un résident. Cela constitue selon lui une discrimination contraire à la libre prestation de services non justifiée.

La Cour donne raison à monsieur GERRITSE et le premier grand pas vers la reconnaissance de l'imposition des artistes non-résidents sur base d'un revenu net est ainsi franchi.

Pour le Finanzamt et la Commission, la retenue à la source est un moyen de défense permettant de s'assurer le recouvrement d'impôts dus par des non-résidents. Pour la Finlande, le taux de la retenue libératoire correspond approximativement au taux moyen dans l'État de résidence et il ne faudrait pas tenir compte de la tranche non imposable car c'est à l'État de résidence d'apprécier la situation personnelle des contribuables.

En ce qui concerne ce dernier point, la cour se rallie à l'avis de la Finlande et de la Commission car elle estime que la tranche non imposable correspond à la prise en compte de finalités sociales que l'État où la personne a le centre de ses intérêts est le plus à même d'apprécier.

Par contre, sur le taux de l'impôt fixe, la cour ponctue sa réponse car, après avoir étrangement¹⁶⁵ stipulé que les résidents et les non-résidents sont dans une situation comparable en raison de l'application de la règle de progressivité, elle décide qu'il peut y avoir discrimination indirecte interdite si l'impôt calculé au taux fixe sur le revenu d'un artiste non-résident est plus élevé que celui calculé au taux progressif sur le revenu d'un résident.

¹⁶⁵ CFE News, CFE Opinion Statement on the Decision of the European Court of Justice Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord. *E.T.*, 2004, p. 189.

Dans le cas de monsieur GERRITSE, le taux moyen est apparu plus élevé que le taux fixe et il n'y a donc pas de discrimination mais il pourrait y avoir de nombreux cas dans lesquels la taxation effective au taux fixe d'un revenu est plus élevée que celle du même revenu mais à un taux moyen¹⁶⁶.

Ce dernier point est le second enseignement de l'arrêt GERRITSE. Il est toutefois étonnant que la Cour ait séparé la question de la déductibilité des dépenses de celle de l'imposition du montant brut à un taux fixe. La question relative à la base imposable à prendre en considération est primordiale et l'on verra si et dans quelle mesure la Cour de justice a tranché par rapport à celle-ci dans les arrêts qui ont suivi l'arrêt GERRITSE.

II L'arrêt SCORPIO¹⁶⁷

A Les faits

Le litige dont il est question est une affaire opposant SCORPIO, société organisatrice de concerts, ayant son siège social en Allemagne, à l'administration fiscale allemande.

La société SCORPIO a conclu un contrat avec une personne physique ayant signé au nom d'EUROPOP pour la mise à disposition d'un groupe de musiciens devant se produire en Allemagne lors de concerts programmés au cours de l'année 1993. Elle n'a pas effectué la retenue de l'impôt à la source sur le revenu brut alloué telle qu'elle est prévue par la législation fiscale en vigueur.

En outre, ladite législation rend le redevable responsable du défaut de paiement de la retenue à la source s'il n'est pas en possession d'un certificat d'exonération établi par l'administration fiscale allemande lui permettant de ne pas retenir l'impôt.

Depuis les faits de l'affaire GERRITSE, l'Allemagne a abaissé le taux fixe d'imposition sur les revenus des non-résidents à 15 % mais les frais professionnels ne sont toujours pas déductibles. Le contribuable non-résident a toutefois la faculté de réclamer la restitution de l'impôt, s'il n'est pas dû, dans une procédure ultérieure. En raison du fait que les revenus litigieux ne sont imposables qu'aux Pays-Bas, cette procédure vient à s'appliquer.

¹⁶⁶ CFE News, CFE Opinion Statement on the Decision of the European Court of Justice Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord. *E.T.*, 2004, p. 189.

¹⁶⁷ 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.

B La décision de la Cour

La première question préjudicielle a trait à l'éventuelle contrariété à la libre prestation de services¹⁶⁸ en raison de l'obligation¹⁶⁹ imposée à un débiteur allemand de prélever une retenue à la source lorsque ce débiteur effectue le paiement d'une prestation de services d'un créancier établi dans un autre pays de l'Union européenne¹⁷⁰ alors que cette obligation est inexistante en ce qui concerne le paiement d'une prestation de services à un créancier résident en Allemagne.

La cour admet que la législation en cause peut constituer une entrave à la libre prestation de services en principe interdite. Toutefois, une telle entrave est autorisée si elle peut être justifiée. Dans le cas d'espèce, la Cour décide que la législation en cause, tant en ce qui concerne la retenue à la source que la responsabilité qui en découle, « *est justifiée par la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt sur le revenu.*¹⁷¹ » et que cette mesure « *est un moyen proportionné d'assurer le recouvrement de la créance fiscale de l'État d'imposition.*¹⁷² ».

Toutefois, et ce point est d'une importance capitale au vu du contexte dans lequel la disposition spécifique aux artistes est née, la Cour prend comme argument pour justifier une telle décision qu'à la date des faits, « *aucune directive communautaire ni aucun autre instrument évoqué dans le dossier ne régissaient l'assistance administrative mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales entre le royaume des Pays-Bas et la République fédérale d'Allemagne.*¹⁷³ ».

L'on se rappellera que l'une des raisons invoquées pour mettre en place une telle législation était la difficulté à obtenir des informations par rapport aux prestations transfrontalières des artistes¹⁷⁴. La situation actuelle en ce qui concerne l'importance des informations reçues ne peut en aucun cas être comparée à celle dont il est question dans l'arrêt en cause.

¹⁶⁸ TFUE, Art. 49 et 50.

¹⁶⁹ EStG, Art. 50a, § 5.

¹⁷⁰ Avec comme corollaire la mise en cause de la responsabilité du débiteur.

¹⁷¹ Points 34 et 35.

¹⁷² Points 36-38.

¹⁷³ Point 36.

¹⁷⁴ Voir rapport de 1987.

En Europe, aujourd'hui, une directive règle les échanges de renseignements automatiques, spontanés et sur demande entre les administrations fiscales des États européens en ce qui concerne presque tous les types de taxes¹⁷⁵.

Au niveau international, un traité multilatéral sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale élaboré par l'OCDE révisé par un protocole entré en vigueur le 1^{er} juin 2011 règle les échanges de renseignements, les contrôles fiscaux simultanés, les contrôles fiscaux à l'étranger, l'assistance au recouvrement, les mesures conservatoires et la notification de documents¹⁷⁶. Au 30 juin 2015, 87 pays y adhéraient¹⁷⁷.

Même si la CJUE n'a pas fourni une réponse claire quant à la question de savoir si la situation aurait été différente après l'adoption des directives sur l'assistance mutuelle entre États¹⁷⁸, la question mérite assurément d'être posée. Elle serait d'autant plus pertinente que l'une des raisons principales à l'instauration de la disposition spécifique aux artistes consistait dans la difficulté à récolter des informations sur les artistes non-résidents et à assurer le recouvrement des taxes dues¹⁷⁹.

Subsidiairement, La Bundesfinanzhof a également posé les questions suivantes au cas où la réponse à la première question principale aboutirait à la conclusion que la disposition en cause n'est pas contraire à la libre prestation de services, ce qui fut le cas :

- Le créancier doit-il être autorisé, en raison du principe de liberté de prestations de services, à pouvoir déduire de la rémunération les frais professionnels du créancier qui sont économiquement liés à ses activités en Allemagne étant donné qu'un résident est imposé sur une base nette ?
- Pourvu que l'État autorise la prise en compte dans une phase ultérieure, la seule déduction de ces frais économiquement liés au stade de la retenue du précompte est-elle suffisante pour éviter la contrariété ?
- Le fait que le débiteur de la rémunération ne puisse pas invoquer l'exonération fiscale lors d'une procédure en responsabilité alors même que le créancier ne perd pas son droit à

¹⁷⁵ Dir. (UE) n° 2011/16 du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, *J.O.U.E.*, L 64, du 11 mars 2011, pp.1-12.

¹⁷⁶ Convention signée à Strasbourg le 25 janvier 1988 sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale révisée par protocole entré en vigueur le 1^{er} juin 2011, www.oecd.org, (14 juillet 2015).

¹⁷⁷ *Jurisdictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Status – 30 juin 2015*, www.oecd.org, (14 juillet 2015).

¹⁷⁸ D. MOLENAAR, H. GRAMS, Scorpio and the Netherlands: Major Changes in Artiste and Sportsman Taxation in the European Union, *E.T.*, 2007, p. 66.

¹⁷⁹ D. SANDLER, *The Taxation of International Entertainers and Athletes*, The Hague, Kluwer Law International, 1995, p. 2.

remboursement dans une procédure ultérieure est-il contraire à la liberté d'établissement alors que les revenus des résidents ne sont pas soumis à la retenue à la source ? En serait-il différemment si le créancier était établi dans un pays membre de l'Union européenne mais était ressortissant d'un État tiers ?

La Cour rappelle qu'elle s'est déjà prononcée positivement dans l'arrêt GERRITSE sur le fait qu'il est contraire aux articles 59 et 60 du TFUE¹⁸⁰ de refuser, à des non-résidents la déduction de frais professionnels accordée à des résidents¹⁸¹.

Quant à la question de savoir si le débiteur peut prendre en compte les frais professionnels économiquement liés, c'est-à-dire les frais « *directement liés, au sens de la jurisprudence inaugurée par l'arrêt GERRITSE,*¹⁸² », au moment où il prélève le précompte, il s'avère que cette question est d'une importance capitale. En effet, entre le moment où le précompte est prélevé et celui où l'artiste sera éventuellement remboursé, un laps de temps très important va s'écouler au cours duquel le contribuable ne pourra pas disposer de son argent. La question la plus préoccupante n'est donc pas tant un problème de déduction mais plutôt la situation fâcheuse dans laquelle se trouve l'artiste en raison d'un manque de liquidités.

Prenons l'exemple suivant : Un artiste non-résident effectue une représentation en janvier de l'année N pour un montant de 10.000,00 €. Ses frais directs s'élèvent à 80 % de son cachet. Le taux de l'impôt retenu à la source est de 20 % et lui est prélevé sans tenir compte de quelconque frais. À l'issue de la retenue, le solde en termes de liquidités est de zéro. Bien entendu, il pourra récupérer une partie du précompte prélevé mais uniquement à l'issue d'une procédure qui durera bien des mois. En effet, si l'activité s'est déroulée en Belgique, la déclaration fiscale sera déposée dans le courant de l'année N +1 et l'État belge aura jusqu'au mois de juin de l'année N + 2 pour établir l'imposition et encore deux mois de plus pour effectuer le remboursement. Entretemps, c'est-à-dire dans la situation extrême, pendant 31 mois, il ne pourra pas utiliser son bénéfice pour le consacrer à de nouveaux investissements ou tout simplement pour en profiter comme une personne résidente ou toute autre personne dont l'activité entrerait dans le champ d'application des articles 7, 14 ou 15 du modèle de convention OCDE le pourrait. Il n'est d'ailleurs pas exclu que l'artiste soumis à un tel régime soit contraint de demander un crédit à la banque pour pouvoir faire face à ce déficit de

¹⁸⁰ Actuels 49 et 50.

¹⁸¹ Point 43.

¹⁸² Point 45.

liquidités, crédit qui, s'il lui est accordé risque fort de l'être à des conditions désavantageuses, ce qui accentue encore les conséquences négatives de la solution qui a été mise en place.

En outre, cela place l'artiste non-résident dans une situation extrêmement compliquée puisqu'il est confronté à une situation inhabituelle en raison de son élément d'extranéité à laquelle il ne peut bien souvent comprendre que quelques bribes et cela, pour la simple et bonne raison que l'ensemble de la législation de « *son pays d'accueil* » se trouvera dans une langue étrangère. Il n'aura donc d'autres choix que de s'adresser à un conseil pratiquant sa profession dans cet État, qui, fort de la situation inextricable dans laquelle l'artiste se trouve, pourra lui demander des honoraires particulièrement élevés voire exorbitants.

Or, et la cour soulève ce point bien à propos, « *l'application de réglementations nationales de l'État membre d'accueil aux prestataires de services est susceptible de prohiber, gêner ou rendre moins attrayantes les prestations de services dans la mesure où elle entraîne des frais ainsi que des charges économiques administratives et économiques supplémentaires.*¹⁸³ ».

Et pour la cour, aucun argument n'ayant été avancé pour légitimer une telle pratique, une législation telle que celle qui ne permet pas la déduction des frais professionnels « *directement liés* » au moment de la retenue du précompte professionnel est une entrave à la libre prestation de services et elle n'est pas justifiée par un motif quelconque¹⁸⁴.

Toutefois, la cour, sans justifier son raisonnement, estime qu'une législation qui ne permet la déduction des frais professionnels qui ne sont pas directement liés à l'activité ayant généré les revenus imposables qu'au stade d'une procédure ultérieure de remboursement n'est pas contraire au principe de la libre prestation des services¹⁸⁵.

Cette solution paraît acceptable si l'on prend en considération que les frais indirects devront faire l'objet d'une répartition *à posteriori*, c'est-à-dire en même temps que la clôture de l'exercice¹⁸⁶. Par contre, il est regrettable qu'elle n'ait pas mentionné que ces frais indirects **devraient** être acceptés au stade ultérieur¹⁸⁷.

¹⁸³ Point 46.

¹⁸⁴ Point 49.

¹⁸⁵ Point 51.

¹⁸⁶ K. ROELANDS, « Retenues à la source pour prestataires étrangers : Le coup de grâce », *Fiscologue (i)*, 2006, éd. 276, p. 4.

¹⁸⁷ K. ROELANDS, « Retenues à la source pour prestataires étrangers : Le coup de grâce », *Fiscologue (i)*, 2006, éd. 276, p. 4.

En Belgique, l'article 237 du CIR/92 stipule que « *sont seuls admis en déduction à titre de frais professionnels les frais qui grèvent exclusivement des revenus professionnels imposables en Belgique, conformément aux articles 228 à 231.*¹⁸⁸ ».

Il découle du texte légal que des revenus mixtes, comme par exemple certains frais généraux, ne pourraient pas, en Belgique, être déduits de la base imposable des artistes non-résidents.

En ce qui concerne le stade auquel le débiteur d'une rémunération peut invoquer l'exonération du créancier, dont notamment celui au cours duquel sa responsabilité serait mise en cause, la cour estime que la soumission d'une exonération – invoquée lors d'une procédure en responsabilité ou antérieurement – à la délivrance d'un certificat constitue une barrière à la libre prestation de services¹⁸⁹ protégée par l'article 49 du TFUE mais que celle-ci est justifiée « *en vue de garantir le bon fonctionnement de la procédure d'imposition à la source.*¹⁹⁰ ».

À défaut d'une telle mesure, le débiteur serait en mesure de se libérer de son obligation sans obtenir la certitude que son créancier réunit les conditions d'exonération ce qui risquerait de compromettre la collecte de l'impôt¹⁹¹.

En Belgique, l'administration a mis en place un système de décisions anticipées qui permet à l'organisateur de s'assurer que l'exonération qu'il octroie ne sera pas remise en cause¹⁹². Cette circulaire a par ailleurs fait l'objet d'un assouplissement par rapport à la preuve de la résidence de l'artiste, de son contrat de travail pour la convention avec la France, de ses gains pour la convention avec les États-Unis et de la « *part propre* » de l'entreprise¹⁹³.

Toutefois, en l'absence de règles légales, les organisateurs pourront invoquer l'exonération à tout stade de la procédure en l'absence de règles contraires dans la convention préventive de double imposition car une circulaire ne peut rajouter une condition qui n'existe pas dans une convention¹⁹⁴.

La seconde question préjudicielle qui est en rapport étroit avec la troisième sous-question de la première est celle de savoir si la solution est différente si le prestataire est établi dans un pays qui est un État membre de l'Union européenne mais est ressortissant d'un autre État.

¹⁸⁸ C.I.R./1992, Art. 237.

¹⁸⁹ Point 57.

¹⁹⁰ Point 59.

¹⁹¹ Point 60.

¹⁹² Circulaire n° Ci R9. Div./546.156 du 1^{er} février 2002, www.fisconet.be.

¹⁹³ Courrier du 17 avril 2003 du Premier Attaché des Finances au Directeur des contributions du service « Étranger ».

¹⁹⁴ K. ROELANDS, « Retenues à la source pour prestataires étrangers : Le coup de grâce », *Fiscologue (I)*, 2006, éd. 276, p. 5.

À ce sujet, la Cour décide que le prestataire de services doit être un ressortissant d'un État membre et que le traité ne s'étend pas aux ressortissants des États tiers¹⁹⁵.

III L'affaire Centro Equestre da Leziria Grande L^{da} 196

A Les faits

La société en litige est une société de droit portugais et est assujettie à l'impôt allemand en vertu du principe de territorialité pour avoir effectué des représentations équestres en Allemagne. Cet impôt est perçu par voie de précomptes¹⁹⁷.

Toutefois, si les frais professionnels ayant un lien économique direct avec l'activité excèdent 50 % des recettes, un remboursement d'impôt peut être réclamé¹⁹⁸.

Il y a donc une flagrante différence de traitement fiscal entre les non-résidents et les résidents qui, eux, peuvent déduire l'intégralité des frais relatifs aux manifestations de caractère artistique.

Afin d'obtenir le remboursement de l'impôt, la Société a fourni un bilan de ses affaires reprenant ses dépenses en ce compris les frais généraux et entendait en déduire 11/14 afin de calculer son bénéfice imposable en Allemagne. Cette demande a été rejetée d'une part, parce que certaines dépenses n'avaient pas de lien direct avec les recettes et d'autre part, en raison du fait que le montant des dépenses « *directes* » ne dépassait pas 50 % des recettes.

Dans le cadre du recours judiciaire de la Société, la Bundesfinanzhof doute de la compatibilité d'un tel régime avec les dispositions communautaires garantissant la libre prestation de services et pose la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

« *Le fait qu'un ressortissant membre partiellement assujetti en Allemagne ne peut demander le remboursement de l'impôt grevant les recettes qu'il y a perçues, impôt prélevé à la source, que lorsque les frais professionnels ayant un lien économique direct avec ces recettes excèdent la moitié de celles-ci est-il contraire à l'article 59 du traité CE ?*¹⁹⁹ ».

En d'autres termes, faut-il, pour que des frais professionnels puissent être pris en compte que :

¹⁹⁵ Point 69.

¹⁹⁶ C.J.U.E., 15 février 2007, Centro equestre da leziria grande L^{da} c. Bundeamt für finanzen, C-345/04, *Rec. C.J.U.E.*, 2007, I, p. 1425, concl. Av. gén. Ph. Léger.

¹⁹⁷ EStG 1997, Art. 50a, § 4, p.1

¹⁹⁸ EStG 1997, Art. 50, § 5, quatrième phrase, Point 3.

¹⁹⁹ Point 17.

- les frais aient un lien économique direct avec les recettes ;
- le montant des frais dépasse 50 % des recettes ?

B La décision de la Cour

La Cour rappelle que la fiscalité directe relève de la compétence des États mais que ceux-ci doivent l'exercer dans le respect du droit communautaire et donc, en tenant compte de l'exigence de suppression des restrictions à la libre prestation de services.

En ce qui concerne les frais ayant un lien économique direct avec les recettes perçues, la Cour considère que doivent être compris comme tels « *tous les frais qui sont indissociables de cette activité, quels que soient le lieu ou le moment où ceux-ci sont exposés.*²⁰⁰ ».

La signification qu'il faut donner au terme « indissociable » est indispensable. S'agit-il des frais exclusivement en rapport avec l'activité exercée et donc, à l'exclusion des frais qui se rapportent à l'activité mais également à d'autres activités, tels les frais généraux ? Nous pensons que la réponse est plus nuancée car « *indissociable* » et « *exclusif* » n'ont pas la même signification et des frais indissociables peuvent être soit exclusifs, soit non exclusifs. Les frais d'acquisition d'une guitare sont indissociables d'un concert en particulier mais ils ne sont pas exclusifs car la guitare pourra être utilisée pour d'autres concerts.

Selon nous, il faut interpréter le terme « *frais indissociables* » dans le sens suivant : s'ils n'avaient pas été exposés, l'activité n'aurait pas pu se dérouler dans les circonstances dans lesquelles elle s'est déroulée. Cela découle par ailleurs du paragraphe 27 de l'arrêt en cause qui contient une liaison entre les mots « tous » et « cette » et de la phrase suivante qui stipule qu'est totalement indifférent le lieu et le moment où ils sont exposés.

Cette interprétation rejoint les conclusions de l'avocat général Philippe LÉGER présentées le 22 juin 2006 tout en les nuancant. En effet, dans ses conclusions, celui-ci mentionne que l'article 59²⁰¹ s'oppose à une législation ne permettant à un contribuable non-résident de prendre en compte les dépenses professionnelles que si elles ont un « *lien économique direct* » alors qu'un résident peut tenir compte de tous les frais professionnels qui se rapportent à son activité. Selon lui, le non-résident pourra déduire les dépenses « *nécessaires à la bonne réalisation des spectacles ... au prorata des représentations qui se sont déroulées dans cet État*²⁰². ».

²⁰⁰ Point 27.

²⁰¹ Actuel article 49 TFUE.

²⁰² § 63 des conclusions de l'avocat général Léger.

En fait, la décision de la Cour n'est pas discordante avec la proposition de l'avocat général. Elle précise simplement la définition de « *lien économique direct* » en stipulant que l'on devra considérer comme ayant un lien économique direct « *tous les frais indissociables de l'activité en cause* ». Le terme « *pour autant* » entre le premier et le second membre de la décision de la Cour²⁰³ appuie cette précision et semble adresser aux États membres une remarque leur signalant qu'ils ne peuvent se contenter de permettre la prise en compte des seuls frais exposés lors de la représentation. Cela permet cependant, à l'État de la source, d'exclure certains frais dont il pourrait être démontré qu'ils sont dissociables ou, en d'autres termes, que s'ils n'avaient pas été exposés, l'activité se serait quand même déroulée dans les mêmes conditions.

La répartition entre les frais dissociables et les frais indissociables ne peut donc résulter que d'une fine analyse à effectuer au cas par cas.

Cet arrêt n'est par ailleurs que la confirmation de l'arrêt GERRITSE où a été affirmée la règle selon laquelle l'article 49 du TFUE s'oppose à une législation « *qui prend en compte, lors de l'imposition des non-résidents, les revenus bruts, sans déduction des frais professionnels, alors que les résidents sont imposés sur leurs revenus nets, après déduction de ces frais.*²⁰⁴ ».

En ce qui concerne la condition relative au montant des frais à atteindre pour qu'ils puissent être déductibles, la cour énonce qu'une telle mesure constitue, en principe, une restriction interdite²⁰⁵ si elle n'est pas justifiée.

Pour la Cour, la justification selon laquelle une telle législation aurait été adoptée pour éviter une double prise en compte des frais, à la fois dans l'État de la source et dans celui de la résidence, n'est pas pertinente.

La cour avance deux raisons : une propre au régime de prévention de la double imposition du cas d'espèce et une autre, générale.

La première résulte de l'application du régime d'imputation utilisé par l'État de résidence en vertu de la convention préventive de double imposition liant les deux États. En effet, lors de l'octroi du crédit d'impôt par l'État de résidence, celui-ci va ou devrait vérifier quels sont les frais pris en compte lors de l'établissement de l'impôt dans l'État de la source.

²⁰³ § 39.

²⁰⁴ § 56 arrêt GERRITSE.

²⁰⁵ Point 31.

La seconde nous paraît très intéressante car elle met en avant le régime d'échanges de renseignements²⁰⁶ mis en place par les États afin de s'assister mutuellement dans la collecte des impôts. Nous ne pouvons qu'attirer tout particulièrement l'attention du lecteur sur ce passage qui nous semble devoir être lu en ayant à l'esprit le point 36 de l'arrêt SCORPIO qui a servi de fondement à la justification de la retenue à la source et le régime de responsabilité du redevable de cette retenue. Il n'est pas inutile de rappeler à cet égard que l'argument ayant approuvé de telles mesures était, qu'à la date des faits, il n'existait pas de disposition réglant l'assistance mutuelle ou l'échange de renseignements entre États. Toutefois, dans l'Arrêt X NV du 18 octobre 2012, La cour de justice a conclu que le prélèvement par voie de précompte se justifiait même après l'adoption de la directive 76/308 réglant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement de créances TVA²⁰⁷.

IV Quels enseignements tirer des trois arrêts ?

De ces trois arrêts, des conclusions peuvent être tirées, au moins en ce qui concerne les relations contractuelles de contribuables faisant partie de l'Union européenne.

De l'arrêt GERRITSE, il est ressorti que les frais professionnels des artistes doivent pouvoir être déduits de leur revenu brut et que leur imposition doit être établie sur un revenu net comme l'est celle des artistes résidents.

De l'arrêt SCORPIO, il ressort qu'une retenue à la source, qui constitue une entrave, est justifiée par la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt sur le revenu et est proportionnée par rapport au but à atteindre. Toutefois, lors de la retenue à la source, le débiteur doit pouvoir prendre en compte les frais directement liés à l'activité de l'artiste non-résident et ne serait pas contraire à la libre prestation de services une législation qui permettrait la déduction des autres frais professionnels lors d'une demande ultérieure.

Enfin l'arrêt Centro Equestre da Leziria Grande L^{da} affine la notion de « *frais directement liés au revenu* » en stipulant qu'il s'agit de « *tous les frais qui sont indissociables de cette activité, quels que soient le lieu ou le moment où ces frais ont été exposés.* ». Ce même arrêt se prononce négativement par rapport à la condition qui consiste à ce que les frais professionnels atteignent un certain seuil pour pouvoir être déduits.

²⁰⁶ 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, *J.O.U.E.*, L 336 du 27 décembre 1977, p. 15.

²⁰⁷ CJUE, 18 octobre 2012, (X NV c. Staatsecretaris van Financiën, C-498/10, www.curia.europa.eu, (16 mai 2015).

V L'attitude nonchalante des États et la réaction de la Commission

À la suite de ces trois arrêts, il a été dit que les États membres devraient adapter leur législation et accepter la déduction des dépenses professionnelles²⁰⁸.

En Norvège, par exemple, l'organisateur peut déduire de la base imposable les frais de voyage et de logement, et seulement ceux-ci, lors du calcul de la retenue du précompte au taux de 15 % sur la rémunération de l'artiste par la voie d'une déclaration à renvoyer au moins trois semaines avant la représentation²⁰⁹.

En Belgique, l'administration avait anticipé l'arrêt GERRITSE en permettant une déduction forfaitaire de certains frais lors du calcul de la base imposable des revenus d'un artiste non-résident : il avait été établi par circulaire administrative²¹⁰ qu'un montant forfaitaire de frais professionnels pourrait venir en déduction de la base imposable au précompte professionnel des artistes non-résidents. Le montant déductible est de 400,00 € pour la première journée de prestation et de 100,00 € pour les jours suivants avec un maximum de 10 jours par année civile par redevable pour chaque artiste. Les jours de répétition ne pourraient pas bénéficier de l'exonération et la limitation de 10 jours est établie par organisateur ; il ne s'agit donc nullement d'une double limitation par artiste et par organisateur²¹¹. Ce montant est publié chaque année au moniteur belge et constitue l'annexe III de l'AR/CIR 92 et la dernière fois en décembre 2014²¹².

Après l'arrêt SCORPIO, la doctrine a jugé douteux que la législation soit toujours adaptée à la situation²¹³. Il devenait en effet inacceptable, au vu de la jurisprudence précitée, que soit maintenue une taxation sur une base brute diminuée de charges forfaitaires sans qu'il ne puisse être tenu compte dans un premier temps²¹⁴ des charges directes réelles s'il s'avérait qu'elles sont plus élevées que les charges forfaitaires outre, à un moment ultérieur de la procédure²¹⁵, des charges réelles indirectes. Forcée à agir par l'indolence des États, la Commission a pris le relais de la décision de la Cour de justice et a introduit une procédure

²⁰⁸ D. MOLENAAR, H. GRAMS, *Scorpio and the Netherlands: Major Changes in Artiste and Sportsman Taxation in the European Union*, *E.T.*, 2007, p. 63.

²⁰⁹ *Taxation of Non-Resident Entertainers and Sports Persons in Norway*, *Central Office – Foreign Tax Affairs, Income Year 2014*, www.skatteetaten.no, (28 mars 2015).

²¹⁰ Circulaire n° Ci.RH. 244/536.588 du 16 octobre 2001, www.fisconet.be.

²¹¹ « Limitation « pour chaque contribuable » », *Fiscologue*, Éd. 821, p. 4.

²¹² A.R. du 10 décembre 2014 modifiant, en matière de précompte professionnel, l'A.R./C.I.R. 92, M.B., 16 décembre 2014, p. 101595.

²¹³ K. ROELANDS, « Retenues à la source pour prestataires étrangers : Le coup de grâce », *Fiscologue (i)*, 2006, éd. 276, p. 5.

²¹⁴ C'est-à-dire au moment du calcul du précompte.

²¹⁵ C'est-à-dire par le dépôt d'une déclaration fiscale en tant que non-résident.

d'infraction à l'encontre de l'État belge afin qu'il mette fin à ses traitements discriminatoires envers les artistes non-résidents²¹⁶. Elle a fait de même pour l'Allemagne²¹⁷, la République Tchèque²¹⁸ et la Finlande²¹⁹.

La Belgique n'a pas modifié sa législation en ce qui concerne la déductibilité des charges au moment du calcul du précompte. Le contribuable n'a d'autre choix que la déduction des frais forfaitaires au stade de la retenue du précompte²²⁰. Par contre, en ce qui concerne la possibilité d'introduire une déclaration, une régularisation optionnelle est possible depuis l'exercice d'imposition 2009 mais il s'agit d'un choix « *définitif, irrévocable et qui lie le contribuable* »²²¹ dont certains émettent l'idée que le caractère définitif « *sans possibilité de correction des erreurs matérielles* » pourrait également constituer une entrave à la libre prestation de services²²².

D'autres États comme l'Allemagne et l'Autriche ont, à la suite de la jurisprudence précitée ou des procédures d'infraction, également adapté leur législation qui permet le remboursement de l'impôt trop payé par le dépôt d'une déclaration d'impôt²²³.

Le Royaume-Uni permet même la déduction des frais au stade de la retenue du précompte avec la faculté de prendre en compte le budget prévisionnel de l'activité²²⁴.

VI Les modifications législatives sont-elles suffisantes ?

Par amendement du paragraphe 10 de ses commentaires le 17 juillet 2008, l'OCDE a traduit cette jurisprudence en expliquant que certains États pourraient considérer l'imposition du montant brut inappropriée même à un taux bas et y préférer la taxation d'un montant net en

²¹⁶ *Fiscalité directe : La commission demande à la Belgique de mettre fin aux traitements discriminatoires envers les crèches étrangères et les artistes et sportifs étrangers, Communication de la Commission, 28 février 2008, IP/08/337.*

²¹⁷ *Fiscalité directe : La commission demande à l'Allemagne de mettre fin aux traitements discriminatoires envers les crèches étrangères et les artistes et sportifs étrangers, Communication de la Commission, 31 janvier 2008, IP/08/144.*

²¹⁸ *Fiscalité directe : La commission demande à la république tchèque de mettre fin aux traitements discriminatoires envers les crèches étrangères et les artistes et sportifs étrangers, Communication de la Commission, 19 février 2009, IP/09/291.*

²¹⁹ *Fiscalité directe : La commission demande à la Finlande de mettre fin aux traitements discriminatoires envers les crèches étrangères et les artistes et sportifs étrangers, Communication de la Commission, 19 février 2009, IP/09/292.*

²²⁰ A.R. du 10 décembre 2014 modifiant, en matière de précompte professionnel, l'A.R./C.I.R. 92, *M.B.*, 16 décembre 2014, p. 101595.

²²¹ C.I.R. 1992, Art. 248, § 2.

²²² B. PEETERS, « Artistes et sportifs : nouveau régime conforme au droit européen ? », *Fiscologue (I)*, 2009, éd. 305, pp. 3 et s.

²²³ D. MOLENAAR, H. GRAMS, Scorpio and the Netherlands: Major Changes in Artiste and Sportsman Taxation in the European Union, *E.T.*, 2007, p. 64.

²²⁴ D. MOLENAAR, H. GRAMS, Scorpio and the Netherlands: Major Changes in Artiste and Sportsman Taxation in the European Union, *E.T.*, 2007, p. 65.

admettant que viennent en déduction des recettes « *les dépenses déductibles selon la législation nationale de l'autre État*²²⁵ *qui sont exposées aux fins des activités exercées dans cet autre État et dont la déduction est accordée à un résident de cet autre État qui exerce des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues.*²²⁶ ». L'OCDE va donc encore plus loin que la décision Centro Equestre Da Leziria ci-dessus commentée.

Il est toutefois remarquable que les États ne mettent leur législation en concordance avec les décisions GERRITSE, SCORPIO et CENTRO EQUESTRE qu'à l'issue d'interminables procédures et que certains considèrent toujours que le retenue doit être opérée sur le brut.

À titre d'exemple d'États demeurant en infraction, l'on peut citer le cas de l'Italie. D'une part, lorsque la personne qui paie l'artiste est un résident italien, une personne disposant d'un établissement stable ou l'État italien, un précompte doit être prélevé au taux de 30 % sans qu'aucune déduction pour dépenses professionnelles ne soit acceptée et, d'autre part, lorsque la personne qui paie est un non-résident, l'artiste non-résident doit déposer une déclaration lui-même sans que l'on ne puisse dire s'il sera imposé au taux fixe de 30 % ou selon le barème progressif²²⁷.

Nous pensons que ces solutions demeurent encore désavantageuses lorsque l'on considère que les frais administratifs relatifs devant être supportés par l'artiste non-résident pour pouvoir assumer ses obligations fiscales dans chaque pays où il se produira et dans son État de résidence sont extrêmement onéreux et peuvent s'élever jusqu'à 30 % de la taxe due²²⁸.

En outre, les informations fiscales sont très difficiles à obtenir tant dans l'État de la source que dans l'État de résidence et la langue dans laquelle elle est diffusée est un obstacle majeur²²⁹. Nous pensons qu'il serait grand temps que les gouvernants prennent la mesure de cette réalité pour initier une démarche active de diffusion claire des informations fiscales dans une langue commune.

Les Pays-Bas sont allés encore plus loin. Dans un premier temps, ils ont décidé de permettre la déduction de dépenses au stade de la retenue, de pouvoir déposer une déclaration à la fin de

²²⁵ L'état de la source.

²²⁶ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010*, (Version complète), éditions OCDE, 2013, C(17)-3 et 4.

²²⁷ A. PAOLINI, in *Music and Taxation* (D. Molenaar, M. Tenore), Conference Report, *Intertax*, Vol. 43, Issue 2, p. 211.

²²⁸ D. MOLENAAR, H. GRAMS, *Scorpio and the Netherlands: Major Changes in Artiste and Sportsman Taxation in the European Union*, *E.T.*, 2007, p. 65.

²²⁹ M. DEMARTIN, M. LE SOURD, E. DI FEDERICO, A. DEBAERE et T. PEREZ, *Artist's Mobility and Administrative Practices related to Social Security and Taxation in the European Union – An Analytical Report mapping Obstacles and Good Administrative Practices*, p. 41 www.eenc.eu, (24 septembre 2014).

l'année et d'utiliser le régime d'exemption sans autorisation préalable de l'administration. Non contents de cette solution, les Pays-Bas ont été un cran plus loin et dorénavant, d'une part, ils n'utilisent plus leur pouvoir d'imposition lorsque l'artiste est résident d'un État avec lequel les Pays-Bas ont conclu une convention de double imposition et n'est pas l'employé d'un établissement stable situé aux Pays-Bas et, d'autre part, ils abordent le point de la suppression de l'article 17 lors de la renégociation des traités. Pour éviter la double non-imposition qui pourrait résulter de l'utilisation d'un régime d'exemption par un État partie à une convention, les Pays-Bas ont contacté leurs partenaires pour que les conventions visées soient amendées par protocole²³⁰.

La non-obligation de dépôt d'une déclaration annuelle peut également constituer un problème. Actuellement, au vu des difficultés administratives engendrées par la retenue du précompte, certains contrats sont négociés entre l'organisateur et l'intermédiaire sur une base nette afin que l'artiste obtienne une somme nette. Or, le redevable du précompte ne peut retenir ce précompte qu'à défaut de conventions contraires²³¹. Par conséquent, les organisateurs visés, souvent ceux de second rang, calculent le précompte en sus du cachet versé et non « *en dedans* ». Dans ce cas, l'artiste n'a aucun intérêt à déposer une déclaration fiscale annuelle puisqu'il perçoit le montant qui correspond à ses prétentions. Dans cette éventualité, il y a, d'une part, une non-taxation des revenus de l'artiste puisqu'il peut déduire dans son État de résidence un revenu sur lequel il n'a même pas payé d'impôt étranger et, d'autre part, un supplément injuste vis-à-vis de l'organisateur. L'on pourrait objecter qu'il ne tient qu'à l'organisateur de contracter différemment. Certes. Toutefois, lorsque dans un secteur, un mode opératoire s'est installé, il devient très difficile pour un organisateur isolé de s'y opposer. Il semble opportun que les législateurs se penchent sur la possibilité d'imposer d'une part, que les contrats relatifs aux prestations d'artistes ne puissent en aucun cas être établis sur une base nette et, d'autre part, une obligation généralisée de déclaration à charge des artistes. Ceci ne devrait plus être très compliqué si l'on prend en compte les nouveaux régimes d'échanges de renseignements et d'assistance mis en place tant au sein de l'OCDE que de l'Union Européenne²³².

²³⁰ D. MOLENAAR, H. GRAMS, *Scorpio and the Netherlands: Major Changes in Artiste and Sportsman Taxation in the European Union*, *E.T.*, 2007, p. 65.

²³¹ C.I.R./1992, Art. 272.

²³² Cfr. *Infra*.

§ 3 Les remboursements de frais doivent-ils être considérés comme des avantages de toute nature et rajoutés à la base imposable?

Selon l'administration fiscale belge, les remboursements de frais doivent être rajoutés à la base imposable pour calculer le précompte professionnel à retenir²³³, ce qui a donné lieu à de nombreux litiges²³⁴.

Selon la Cour d'appel d'Anvers²³⁵, les frais d'hôtel et de déplacement constituent des frais propres à l'organisateur et ne peuvent être compris dans la base imposable de l'artiste.

Selon nous, si de tels frais sont pris en charge par l'organisateur, celui-ci ne pourra cependant pas déduire de la base imposable le montant forfaitairement déductible de 400,00 €.

C'est à juste titre, selon nous, que la cour d'appel de Liège a décidé que « ..., *les frais forfaitaires n'ont pas été déduits à juste titre dès lors que, selon les conventions, l'organisateur a directement pris en charge les frais de voyage et de séjour.* »²³⁶.

La convention entre l'organisateur et l'intermédiaire ou l'artiste est d'une importance capitale, nous semble-t-il. Si la convention prévoit que différents frais sont à charge de l'organisateur et que celui-ci paie directement les frais aux différents prestataires de services relatifs à ces frais, il n'y a aucune raison, selon nous, que ceux-ci entrent dans la base imposable pour le calcul du précompte puisqu'ils sont conventionnellement à charge de l'organisateur et qu'il les paie lui-même et que donc, par voie de conséquence, l'artiste ne perçoit pas ces sommes. Évidemment, l'organisateur ne pourra pas déduire de la base imposable le forfait pour les différents frais si ceux-ci ne lui incombent pas. Un arrêt du 6 juin 2017 de la cour d'appel de Gand²³⁷ nous éclaire sur ce point. Il avait été convenu entre l'organisateur et des artistes que le premier prendrait à sa charge les frais de déplacement et les paierait directement à l'artiste.

La cour d'appel donne tort au contribuable mais elle prend en considération d'une part les griefs de l'administration qui attire l'attention de la cour sur le fait que l'organisateur a payé les frais directement aux artistes et, d'autre part, le fait que l'organisateur, en ayant déduit de la base imposable le forfait pour frais propre aux artistes, reconnaissait implicitement que les frais devaient par ailleurs faire partie de la base imposable.

²³³ Circulaire n° Ci R9. Div./546.156 du 1^{er} février 2002, www.fisconet.be.

²³⁴ K. DEBOECK, « Les artistes du spectacle non-résidents, une catégorie à part des contribuables ? », *A&M*, 1999, p. 204.

²³⁵ Anvers, 11 mai 2010, Rôle n° 2008./AR/3064, www.fiscalnet.be, (17 avril 2013).

²³⁶ Liège, 2 mai 2011, Rôle n° 2010/RG/590, www.ccf02.minfin.fgov.be, (17 juin 2015).

²³⁷ Gand, 6 juin 2017, Rôle n° 2016/AR/270, www.expert.taxwin.be, (8 novembre 2018)

Titre I Les différentes configurations possibles de l'organisation de l'activité artistique

Lorsqu'une activité artistique a lieu, plusieurs situations peuvent se présenter :

- un seul artiste peut contracter lui-même avec l'organisateur ;
- il se peut également qu'il s'agisse d'un groupe agissant sous la forme d'une association de fait ;
- l'artiste ou le groupe peut avoir constitué une personne morale pour exercer son activité de manière plus professionnelle. Au sein de cette personne morale, il peut exercer d'autres activités ;
- enfin, l'artiste peut avoir contracté avec un intermédiaire qui, lui-même, pourra à son tour contracter avec l'organisateur en agissant soit pour le compte et au nom de l'artiste soit en son nom propre et vendre un spectacle à l'organisateur.

Titre II Évolution et présentation des dispositions conventionnelles internationales

En ce qui concerne le modèle de convention OCDE adopté en 1963, l'article 17 ne contenait que le premier paragraphe. Il en découlait qu'étaient seulement visées les activités personnelles de l'artiste lui-même avec pour conséquence que seul l'artiste était concerné par cette mesure qui pouvait aisément être contournée par l'interposition d'une personne morale^{238,239}.

Dans la version de 1977 de la convention-modèle OCDE, l'article 17 fut complété par un second paragraphe adopté pour combattre l'utilisation de sociétés « paravents » détenues par les artistes afin d'éluder l'impôt dans l'État de la source²⁴⁰.

Ce second paragraphe est libellé comme suit dans le modèle de convention OCDE : « *Lorsque les revenus d'activités qu'un artiste du spectacle ou un sportif exerce personnellement et agissant en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif mais à une autre personne, ces revenus sont imposables, nonobstant les dispositions de l'article 15, dans l'État contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées*²⁴¹ ».

²³⁸ D. MOLENAAR, *Taxation of International Performing Artists*, Amsterdam, IBFD, 2005, p. 35.

²³⁹ D. SANDLER, *The Taxation of International Entertainers and Athletes*, The Hague, Kluwer Law International, 1995, p. 178.

²⁴⁰ D. MOLENAAR, *Taxation of International Performing Artists*, IBFD, Amsterdam, 2005, pp. 36-40.

²⁴¹ OCDE (2015), « Article 17, Artistes et sportifs », *in modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, éditions OCDE.

L'article 17 du modèle de convention adopté par l'ONU est similaire à celui de l'OCDE et se présente comme suit : « *Where income in respect of activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income, notwithstanding the provisions of Article 7 (Business Profits) or 14 (Income from Employment), may be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised unless the contract pursuant to which the personal activities are performed allows that other person to designate the individual who is to perform the personal activities.* ».

Alors que la version de 1977 du paragraphe 2 du modèle de convention OCDE visait les stars du show-business et leurs constructions juridiques élaborées dans le but d'échapper à l'impôt, la lecture d'une étude établie en 1987 pour l'OCDE laisse apparaître une méfiance de plus en plus exacerbée à l'égard de l'ensemble du monde des artistes.

Il ressortait de ce rapport que les artistes du spectacle étaient caractérisés comme des personnes utilisant des mécanismes sophistiqués d'évasion fiscale, ayant une forte propension à ne pas déclarer leurs revenus²⁴² et s'entourant de comptables incompetents et aventureux²⁴³.

On constate donc que la constitution de personnes morales par les artistes a été considérée par les administrations fiscales et parfois, nous semble-t-il, de façon tout a fait légitime²⁴⁴ comme une technique visant à détourner la base taxable tout autant que comme une mesure de précaution visant à séparer les patrimoines.

Fort de ce constat, le rapport conseilla d'avoir une utilisation plus étendue du paragraphe 2 de l'article 17 en l'appliquant non seulement aux « *rent-a-star companies* » mais aussi aux sociétés constituées par des troupes. De la sorte, seraient soumis à l'impôt dans l'État de la source tant la rémunération revenant à l'artiste pour sa prestation que le profit restant dans la société²⁴⁵.

Suite à ce rapport, les commentaires de la version de 1992 du modèle de convention OCDE se sont enrichis de plusieurs paragraphes et, notamment du paragraphe 11 duquel il ressort que le

²⁴² *Study of the OECD adopted by the OECD Council on 27 March 1987 about the taxation on income derived from entertainment and sporting activities, OECD, April 2000, R(7)-4, § 6.*

²⁴³ *Study of the OECD adopted by the OECD Council on 27 March 1987 about the taxation on income derived from entertainment and sporting activities, OECD, April 2000, R(7)-4, § 8.*

²⁴⁴ Gordon Sumner, *Roxanne Inc. v. The Queen*, 7 December 1999, *D.T.C.*, 2000, 1667, www.caselaw.canada.globe24h.com, (14 septembre 2014); C.E. fr., 28 mars 2008, www.arianeinternet.conseil-etat.fr, (17 avril 2013).

²⁴⁵ D. MOLENAAR, *Taxation of International Performing Artistes*, Amsterdam, IBFD, 2005, pp. 36-40.

paragraphe 2 de l'article 17 permet de taxer la partie du revenu qui ne peut pas être imposé dans le chef de l'artiste.

C'est dans cet esprit de « *suspicion d'évasion fiscale* » généralisée qu'a également été adoptée, en Belgique, la loi de réforme fiscale du 22 décembre 1989 modifiée par celle du 28 juillet 1992 visant à instaurer une retenue à la source des revenus résultant de prestations d'artistes, qu'ils leur soient attribués directement ou pas²⁴⁶.

Toutefois, tous les États n'ont pas suivi cette tendance générale et n'ont étendu la disposition aux intermédiaires que dans certaines conditions.

C'est ainsi que les États-Unis ont tout d'abord adopté en 1996 un modèle de convention qui s'écartait du modèle de convention OCDE en ce sens que l'État de la source n'était autorisé à taxer un revenu attribué à un intermédiaire que dans la mesure où un artiste participe directement ou indirectement dans le profit de l'autre personne²⁴⁷.

En 2006, les États-Unis ont à nouveau modifié la disposition relative aux artistes dans leur modèle de convention et celle-ci se présente comme suit : « *Where income ..., that income, notwithstanding the provisions of Article 7 (Business Profits) or 14 (Income from Employment), may be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised unless the contract pursuant to which the personal activities are performed allows that other person to designate the individual who is to perform the personal activities.* »²⁴⁸.

Le critère n'est donc plus tant celui de bénéficiaire effectif que celui de la marge de manœuvre dont dispose l'intermédiaire vis-à-vis du pouvoir de désignation de l'artiste et, dans ce cas, la formulation du contrat entre l'organisateur et l'intermédiaire est primordiale.

La dernière convention conclue entre la Belgique et les États-Unis, signée le 27 novembre 2006 et entrée en vigueur le 1^{er} février 2008, a emprunté le modèle US 2006.

À l'examen des conventions de double imposition signées par la Belgique, on constate par ailleurs que celle signée avec le Canada le 23 mai 2002 contient également une limitation à l'application de l'article 17. En effet, selon la disposition en cause, le paragraphe 2 de l'article 17 ne sera applicable qu'à la condition que l'artiste ou une personne associée à lui ne participe directement ou indirectement aux bénéfices de l'intermédiaire.

²⁴⁶ K. DEBOECK, « Les artistes du spectacle non-résidents, une catégorie à part des contribuables ? », *A&M*, 1999, p. 203.

²⁴⁷ D. MOLENAAR, *Taxation of International Performing Artists*, IBFD, Amsterdam, 2005, p. 47.

²⁴⁸ United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006, www.treasury.gov, (12 février 2015).

C'est d'ailleurs parce qu'ils ne veulent pas suivre aveuglément cette taxation « *illimitée* » selon le paragraphe 2 que les Etats-Unis, le Canada et la Suisse ont ajouté une réserve dans la dernière mise à jour du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Selon eux, le paragraphe 2 ne doit s'appliquer qu'aux constructions « *Rent-a-star* »²⁴⁹.

D'autre part, certaines conventions ne contiennent pas l'article 17, § 2. En ce qui concerne la Belgique, il s'agit des conventions conclues avec l'Allemagne, l'Autriche, la Bulgarie, le Danemark, la Hongrie, l'Irlande.

En ce qui concerne les Pays-Bas, comme nous l'avons vu précédemment, ceux-ci ne retiennent plus de précompte sur les revenus d'activités d'artistes non-résidents.

Certaines conventions sont particulières car elles attribuent le pouvoir d'imposition à l'État où se déroulent les activités si celles-ci sont fournies par une « *entreprise* » de l'autre État contractant. Dans ce cas, les « *bénéfices* » de cette entreprise y sont imposables. Il s'agit des conventions signées avec le Japon, la Malaisie et la Thaïlande.

On peut donc schématiser la situation de la manière suivante :

- les conventions ne contenant que le premier paragraphe ;
- les conventions contenant un second paragraphe ;
- les conventions contenant un second paragraphe « *limité* ».

La question à laquelle nous allons tenter de répondre dans ce chapitre, à savoir celle des revenus et des contribuables visés, découle de cette configuration.

En effet, il ressort de la dernière phrase du paragraphe 8 de l'article 17 des commentaires du modèle de convention de l'OCDE que certains États peuvent faire abstraction d'une entité lorsque le revenu de l'artiste, de quelque façon qu'il lui soit versé, est perçu par l'entité à son profit²⁵⁰. Dès lors que certains États peuvent faire abstraction de l'entité pour taxer le revenu en vertu de premier paragraphe, l'on peut raisonnablement se poser la question de savoir d'une part, si les revenus en question sont ceux qui reviennent à l'artiste ou ceux qui reviennent à l'entité et, d'autre part, si le contribuable est l'artiste ou l'entité.

Lorsqu'un deuxième paragraphe a été adopté par une convention, se posent les mêmes questions.

²⁴⁹ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, Éditions OCDE, 2014, p. 314.

²⁵⁰ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, Éditions OCDE, 2014, p. 304.

Il a été affirmé qu'il était nécessaire de pouvoir établir le contribuable visé pour déterminer la convention de double imposition applicable, la personne autorisée à revendiquer l'exemption du revenu ou l'imputation de l'impôt dans son État de résidence et le contribuable qui pourra valablement déposer une déclaration d'impôt et y revendiquer la déduction des frais supportés²⁵¹.

Si deux États ayant conclu une convention fiscale internationale n'interprètent pas de la même manière les règles de détermination, cela risque de poser des problèmes de double imposition que nous décrivons ci-dessous.

En effet, si l'État A, État de l'intermédiaire estime que le contribuable visé est l'artiste X alors que l'État B, État de l'artiste et l'État C, État de l'organisateur estiment qu'il s'agit plutôt de l'entité Y, la convention applicable par l'État C, État de l'organisateur, sera celle entre l'État de l'intermédiaire et l'artiste et une retenue sera opérée en ce sens sur le revenu de l'intermédiaire. Par contre, cet intermédiaire ne pourra revendiquer l'exemption ou l'imputation puisque son État estime que le contribuable visé est l'artiste et que seul l'artiste est autorisé à pouvoir réclamer une telle déduction.

Les mêmes problèmes peuvent se poser par rapport à la détermination du revenu imposable. Faut-il considérer le revenu dans son intégralité ou faut-il scinder le revenu entre celui perçu au profit de l'artiste et celui relatif au bénéfice restant de la société ?

Titre III La détermination du contribuable et du revenu

Dans les développements qui vont suivre, nous partirons du postulat que des conventions préventives de double imposition ont été conclues entre tous les États en cause. En effet, lorsque de telles conventions n'existent pas, seul le droit interne entre en compte et tant l'État de résidence que l'État de la source pourront taxer le revenu selon leurs propres règles²⁵².

§ 1^{er} L'artiste a conclu directement avec l'organisateur

Hormis l'épineux obstacle que peut constituer l'interdiction de postuler la déduction des frais tant au stade de la retenue qu'à un stade ultérieur²⁵³, cette configuration ne pose pas de problème particulier. Le montant versé est le revenu de l'artiste et la convention applicable est celle entre l'artiste et l'organisateur. Celui-ci retiendra le précompte sur le montant versé et

²⁵¹ D. FELDERER, « Taxation of Artistic and Athletic Performance under Art. 17 (2) OECD Model », in *Taxation of Artists and Sportsmen in International Tax Law* (sous la dir. de W. LOUKOTA et M. STEFANER), Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, p. 290.

²⁵² K. DEBOECK, « Les artistes du spectacle non-résidents, une catégorie à part des contribuables ? », *A&M*, 1999, p. 208.

²⁵³ Partie III, Chapitre III.

l'État de l'artiste exonérera le revenu soit par la voie de l'imputation soit par celle de l'exemption.

En ce qui concerne les conventions conclues avec la Belgique, il existe toutefois des exceptions.

Premièrement, l'article 17 de la convention de double imposition conclue entre la Belgique et l'Allemagne ne s'applique qu'à l'égard des indépendants. Dès lors que l'artiste sera un salarié, l'article 17 de la convention ne s'appliquera pas et l'artiste ne pourra être imposé que dans son État de résidence.

Deuxièmement, la convention entre la Belgique et la France ne contient aucune disposition spécifique aux artistes. Il convient donc de se référer à l'article 7 s'il s'agit de profits et à l'article 11 s'il s'agit de salaires.

C'est ainsi que la Cour d'appel d'Anvers décida, le 18 février 2014, que la Belgique ne détenait pas le pouvoir d'imposition sur les revenus attribués à un artiste français s'étant produit en Belgique dans la mesure où celui-ci ne disposait pas d'un établissement stable en Belgique²⁵⁴.

Troisièmement, l'article 16.1 de la convention avec les États-Unis stipule que l'artiste ne pourra être imposé dans l'État de la source que si le montant total composé des recettes brutes et des remboursements de frais perçu par l'artiste n'excède pas 20.000,00 \$. C'est la règle « *de minimis* » dont nous avons parlé dans le chapitre relatif à la déduction des frais professionnels.

Au sujet de l'application de cette convention, la question s'est posée de savoir sur les épaules de qui reposait la charge de la preuve en ce qui concerne le dépassement du seuil au-delà duquel l'État de la source dispose du pouvoir d'imposition. Selon la Cour d'appel d'Anvers²⁵⁵, « *c'est sur les épaules de l'administration que repose la preuve de l'assujettissement du contribuable à l'impôt, de l'applicabilité du régime d'imposition et du montant des revenus et de l'impôt.*²⁵⁶ ».

²⁵⁴ Anvers, 18 février 2014, Rôle n° 2012/AR/270, www.fiscalnet.be, (16 septembre 2014).

²⁵⁵ Anvers, 11 mai 2010, Rôle n° 2008./AR/3064, www.fiscalnet.be, (17 avril 2013).

²⁵⁶ Traduction libre.

§ 2 Un intermédiaire est intervenu entre l'artiste et l'organisateur

I Les conventions dans lesquelles seul l'article 17, § 1^{er} existe

A *Présentation de la situation*

Certaines conventions sont encore basées sur le modèle de convention de 1963 qui ne contenait pas de paragraphe 2 qui permet d'imposer le revenu de l'artiste pour ses activités personnelles en tant que tel.

La question est donc de savoir si l'article 17 est une règle de transparence.

Certains auteurs estiment qu'il serait désormais acquis que le premier paragraphe de l'article 17 est une telle règle permettant de taxer le revenu de l'artiste lorsque ce revenu n'est pas perçu directement par l'artiste mais par l'entité²⁵⁷.

Alex CORDEWENER ajoute qu'elle nécessite néanmoins une précision : cette règle de transparence ne peut être appliquée qu'à la condition qu'une disposition nationale le permette. À défaut de l'existence d'une telle règle, l'État de la source ne pourra taxer l'entité que dans la mesure où le second paragraphe de l'article 17 le lui permettra²⁵⁸.

1 *La situation en France*

En France, l'article 155 du Code général des impôts permet de faire une telle abstraction lorsqu'une personne située hors de France perçoit une rémunération pour des services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France ou hors de France lorsque l'une des conditions suivantes est remplie :

- les prestataires contrôlent d'une quelque manière que ce soit la personne hors de France ;
- la personne « étrangère » n'établit pas d'autres prestations, industrielles ou commerciales, que celle de la prestation de services ;
- la personne « étrangère » est soumise hors de France à un régime fiscal privilégié.

C'est ainsi que par décision prononcée le 28 mars 2008 par le Conseil d'État de France, Monsieur Charles AZNAVOUR, domicilié en Suisse, a été imposé sur des revenus que la

²⁵⁷ FELDERER, « Taxation of Artistic and Athletic Performance under Art. 17 (2) OECD Model », in *Taxation of Artists and Sportsmen in International Tax Law* (Sous la dir. de W. LOUKOTA et M. STEFANER), Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, pp. 290-291.

²⁵⁸ A. CORDEWENER, « Entertainers and Sportspersons », in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4^{ème} éd., Vol. II, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, p. 1342.

société TANGERINE, établie en Grande-Bretagne sur la somme totale perçue par celle-ci sans qu'il ne soit prouvé qu'il ait perçu le moindre cent²⁵⁹.

Deux premiers commentaires ayant trait à notre recherche peuvent être mis en exergue : d'une part, ce n'est pas la société qui a été considéré comme le contribuable mais bien la personne physique²⁶⁰ et, d'autre part, le revenu imposable n'a pas été limité au montant revenant à Charles AZNAVOUR pour sa prestation mais a correspondu au montant total perçu par la société.

Considérer que l'artiste est la personne taxable peut créer une double imposition économique²⁶¹. En effet, comme le relève Angel J. JUAREZ, en raison des règles préventives de double imposition, l'exonération ou l'imputation prévues aux articles 23A et 23B ne visent toutefois qu'un seul et même contribuable²⁶². Dans cette hypothèse, l'artiste sera imposé dans l'État de la source alors que la société, elle, sera taxée dans son État de résidence sur le même revenu. Or, dans le cas d'espèce, la société TANGERINE et Monsieur Charles AZNAVOUR sont des personnes juridiques différentes et il n'est pas certain que la Suisse accordera l'exemption d'impôt à l'artiste y résidant. Si TANGERINE est détenue par Monsieur Charles AZNAVOUR, cela ne prêche pas à conséquence mais si TANGERINE est une société réellement indépendante, cela est problématique. En effet, même si l'État de résidence acceptait une telle déduction, elle risque de ne pas être complète puisque le revenu taxé comprend certainement d'autres sommes que celles qui rémunéreront la prestation de monsieur Charles AZNAVOUR pour ses prestations personnelles en tant qu'artiste (Notamment des frais de sonorisation, d'éclairage, de management, de décorateurs, de maquilleurs, de psychologues, de pédicures, de publicité et de location de matériel). C'est pourtant une situation qui se présente très fréquemment en ce qui concerne les troupes de théâtre²⁶³.

2 *La situation en Autriche*

En Autriche, la cour suprême a décidé le 27 novembre 2003 que lorsqu'une entité est interposée entre l'organisateur et l'artiste, le revenu de l'artiste ne peut être taxé que si

²⁵⁹ Cons. État Fr., 28 mars 2008, www.arianeinternet.conseil-etat.fr, (17 avril 2013).

²⁶⁰ B. GOUTHIÈRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 10^{ème} éd., Levallois, Éditions Francis Lefebvre, 2014, p. 234, § 10649.

²⁶¹ D. MOLENAAR, *Taxation of International Performing Artists*, Amsterdam, IBFD, 2006, p. 189.

²⁶² J. JUAREZ ANGEL, « Limitations to the Cross-Border Taxation of Artists and Sportsmen under the Look-Through Approach in Article 17(1) of the OECD Model Convention », Part I, *E.T.*, 2003, pp. 409-410.

²⁶³ D. MOLENAAR, *Taxation of International Performing Artists*, Amsterdam, IBFD, 2006, p. 191.

l'article pertinent du traité concerné contient une disposition identique au paragraphe 2 de l'article 17 du modèle de convention OCDE²⁶⁴.

3 *La situation en Belgique*

En Belgique, la question s'est longtemps posée de savoir si l'article 228, § 2, 8° du C.I.R./1992 constituait une règle permettant de faire abstraction de l'entité interposée entre l'artiste et l'organisateur.

En effet, celui-ci a été modifié en 1989 afin de donner « *la possibilité d'imposer les revenus qui sont payés à des sportifs ou artistes du spectacle étrangers, même lorsque ces revenus sont payés via une société-écran.*²⁶⁵ ».

Cet article stipule que sont imposables à l'impôt des non-résidents : « *les revenus, qu'elle qu'en soit la qualification, de l'activité exercée personnellement en Belgique par un artiste du spectacle ou un sportif, en cette qualité, même lorsque les revenus sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif lui-même, mais à une autre personne physique ou morale.*²⁶⁶ ».

Selon l'article 270, 3° du C.I.R./1992, « *Sont redevables du précompte professionnel : ...3° Ceux qui, au titre de débiteur, dépositaire, mandataire ou intermédiaire, paient ou attribuent des revenus d'artistes du spectacle ou de sportifs visés à l'article 228, § 2, 8° ou, à défaut, l'organisateur de représentations ou des épreuves.* ».

Selon l'administration, il ne faisait aucun doute que la disposition belge était une règle de transparence. Dans son avis publié au moniteur belge le 25 avril 1997, *celle-ci faisait part* « *qu'en principe, l'organisateur belge est tenu au précompte professionnel se rapportant au montant total du prix payé à l'entreprise étrangère.*²⁶⁷ » et ceci, malgré les critiques très précoces de nombreux auteurs spécialisés dans la matière.

²⁶⁴ D. FELDERER, « Taxation of Artistic and Athletic Performance under Art. 17(2) OECD Model », in *Taxation of Artists and sportsmen in International Tax Law* (sous la dir. de W. LOUKOTA et M. STEFANER), Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, p. 291-292.

²⁶⁵ Projet de loi portant des dispositions fiscales, Rapport fait au nom de la commission des finances, *Doc. Parl.*, Chambre, session 1989-90, n° 1026/5, p. 8.

²⁶⁶ C.I.R. / 1992, Art. 228, § 2, 8°.

²⁶⁷ Avis aux organisateurs de spectacles ou de manifestations sportives en Belgique qui utilisent les services d'artistes du spectacle ou de sportifs non-résidents ou qui font appel à des entreprises étrangères spécialisées dans la production de tels spectacles ou manifestations, *M.B.*, 2^{ème} éd., 25 avril 1997, pp. 9967 et s..

Selon Kathy DEBOECK, Les conventions ayant adopté le modèle de convention OCDE de 1963, c'est-à-dire celles dans lesquelles n'est pas repris le paragraphe 2, ne se rattachaient pas aux revenus d'activités artistiques perçus par des entreprises de spectacles²⁶⁸.

Un jugement du tribunal de première instance de Louvain du 5 octobre 2001 illustre la situation²⁶⁹.

Les faits, très simples, étaient les suivants : un centre culturel belge avait fait appel à des sociétés étrangères de différents pays pour l'organisation de spectacles et le montant des prestations avait été payé à ces sociétés de spectacles. L'organisateur avait estimé qu'il n'était pas tenu au versement du précompte professionnel parce que le droit national était en contradiction avec les dispositions d'un traité international ayant priorité sur les règles internes.

L'administration estimait que l'A.S.B.L. était tenue de retenir le précompte professionnel sur base de l'article 270, 3° C.I.R./1992 en application de l'article 228, § 2, 8° C.I.R./1992.

Selon la cour, l'article 228, § 2, 8° n'est d'application que pour autant qu'il ne viole pas une disposition d'un traité de double imposition, celui-ci primant sur la loi nationale. Or, en ce qui concerne une partie des contrats conclus, ceux-ci l'ont été avec des sociétés situées dans des États où la convention avec la Belgique ne contient pas le deuxième paragraphe rajouté dans le modèle OCDE en 1977. L'article 17 des conventions en cause est toutefois identique à l'article 17, § 1^{er} du modèle OCDE 1977. Le Tribunal analyse la disposition à la lumière du commentaire de l'article 17, § 1^{er} pour constater que cette disposition ne permet que la taxation des paiements recueillis par l'artiste lui-même pour son activité personnelle et pas ceux recueillis par une autre personne physique ou morale. L'article 17, § 1^{er} autorise l'État à taxer le revenu lorsqu'une disposition interne permet elle-même de faire abstraction de l'existence de la personne morale. Or, rajoute la Tribunal, l'article 228, § 2, 8° ne constitue pas une mesure qui permet de faire une telle abstraction car « *il reconnaît explicitement la réalité d'une personne physique ou morale étrangère (autre que l'artiste) comme cocontractant.*²⁷⁰ ». L'article 228, § 2, 8° correspond en fait à l'application de l'article 17, § 2 du modèle OCDE qui, lui, permet à l'État de la source de taxer les revenus perçus par une autre personne que l'artiste. Le Tribunal décide donc que l'article 7 est d'application pour les

²⁶⁸ K. DEBOECK, « Les artistes du spectacle non-résidents, une catégorie à part des contribuables ? », *A&M*, 1999, p. 210.

²⁶⁹ Trib. Louvain, 5 octobre 2001, Rôle n° 0/555/A, www.fiscalnet.be, (16 avril 2013).

²⁷⁰ R. LEPOUTRE, « Sociétés d'artistes étrangères : le fisc chapitré », *Fiscologue (I)*, 2001, éd. 214, p. 1.

rémunérations versées à des tiers lorsque la convention ne contient pas une disposition équivalente à l'article 17, § 2 du modèle OCDE²⁷¹.

Après de nombreuses années, la cour de cassation a finalement décidé, dans deux arrêts du 9 janvier 2015, que l'article 228, § 2, 8° n'est pas une règle de transparence permettant d'imposer le revenu des prestations d'un artiste non-résident versé à une société étrangère par un organisateur à défaut d'établissement stable de cette société en Belgique²⁷².

Cette décision vient sonner le glas de la position administrative.

Faut-il se réjouir de cette décision ? Certes, elle met fin à une querelle qui dure depuis plus de 25 ans et créait une insécurité juridique problématique puisqu'elle opposait même les organisateurs aux intermédiaires sur le revenu net à distribuer et constituait une réelle barrière au développement culturel transfrontalier.

Toutefois, cette décision risque de ruiner le but de l'article 17 qui était de contrer l'évasion fiscale puisqu'il suffira de constituer une société dont l'objet consistera dans la fourniture de spectacles dans un État ayant conclu une convention ne contenant pas de paragraphe 2 pour éviter la retenue du précompte professionnel en Belgique. Cela risque de constituer une brèche dans laquelle certains contribuables, probablement ceux visés lors de l'adoption de la mesure, vont sans aucun doute s'engouffrer.

Le législateur n'a dès lors d'autre choix que de renégocier les conventions existantes pour qu'y figure le second paragraphe de l'article 17.

B Le contribuable visé

En ce qui concerne le contribuable visé, la lecture de la décision du tribunal de première instance de Louvain n'est par contre pas claire aux fins de la détermination de la convention applicable.

L'administration estime que dès qu'un artiste est résident d'un État avec lequel la Belgique a conclu une convention « modèle 1977 », quel que soit l'État de résidence de l'entreprise, le revenu sera taxable²⁷³.

Par contre, le jugement du tribunal de première instance de Louvain du 8 décembre 2006²⁷⁴ confirmé en appel le 1^{er} décembre 2011²⁷⁵ et ayant donné lieu à la jurisprudence de la Cour de

²⁷¹ Trib., Louvain, 5 octobre 2001, Rôle n° 0/555/A www.fiscalnet.be, (16 avril 2013).

²⁷² Cass., 9 janvier 2015, Rôle n° F.12.0112.N, www.fiscalnet.be, (7 mai 2015) ; BUYASSE C., « Sociétés d'artistes étrangers : le rideau tombe en défaveur du fisc », *Fiscologue (I)*, 2015, éd. 376, pp. 1 et s..

²⁷³ A. RAYET, Note sur le précompte professionnel des artistes résidents et non résidents.

cassation du 9 janvier 2015 précitée a désigné les conventions conclues entre la Belgique et les États dont les entités interposées étaient résidentes. De nombreuses autres décisions aboutissent à la conclusion que la convention applicable est celle entre les États dont l'organisateur et l'intermédiaire sont résidents²⁷⁶.

D'autres décisions nous interpellent.

Dans une première décision du 18 avril 2002²⁷⁷, un organisateur belge avait acheté un spectacle mettant en scène des artistes français à une société française. Le juge décida que la convention préventive applicable devait être déterminée soit sur base de l'article 11 relatif aux revenus de salaires, soit sur base de l'article 7 relatif aux revenus de profits. C'est donc qu'apparemment, il estimait que le contribuable à prendre en compte pour déterminer la convention applicable était l'artiste. Selon, G. REGO et P. HINNEKENS, l'article 4, applicable aux bénéficiaires, devait être l'article de référence parce que le contrat était souscrit avec la société²⁷⁸.

Dans une décision du 17 novembre 2011, le juge du tribunal de première instance de Liège persiste et décide expressément que c'est l'État du lieu de résidence de l'artiste étranger qui détermine la convention applicable et pas l'État dont l'entreprise de spectacle est résidente²⁷⁹. Dans cette décision, le juge se base sur le contrat qui désigne les artistes et duquel ressort la résidence – roumaine, serbe et française – et sur l'obligation de prélèvement qui incombe à l'organisateur en raison de l'article 270, 3° du C.I.R./1992.

Nous pouvons imaginer l'hypothèse suivante : les États dont l'entreprise de spectacle est résidente sont des sociétés françaises. La convention entre la Belgique et la France est particulière car elle ne contient pas de disposition relative aux artistes. Le juge aurait appliqué la convention parce que l'État de résidence de l'artiste était inscrit dans le contrat. Dès le moment où l'on connaît tant la résidence que le montant perçu par l'artiste, le revenu de l'artiste pour ses activités exercées personnellement sur le territoire belge en tant qu'artiste serait imposable en vertu de l'article 228, § 2, 8° du C.I.R./1992 si l'organisateur ne peut

²⁷⁴ Trib. Louvain, 8 décembre 2006, Rôle n° 00/897/a_00/898/a_00899/a, www.fiscalnet.be.

²⁷⁵ Bruxelles, 1^{er} décembre 2011, Rôle n° 2007/AR/1477, www.fiscalnet.be, (12 juillet 2015).

²⁷⁶ Bruxelles, 23 juin 2004, Rôle n° 98-fr-431, www.fiscalnet.be, (17 avril 2013); Gand, 21 mars 2006, Rôle n° 2005-ar-674, www.fiscalnet.be, (17 avril 2013); Anvers, 7 novembre 2006, Rôle n° 2003/AR/2365, www.fiscalnet.be (17 avril 2013); Trib. Louvain, 2 novembre 2007, Rôle n° 01/169/A, www.fiscalnet.be, (17 avril 2013); Bruxelles, 1^{er} décembre 2011, Rôle n° 2007/AR/1477, www.fiscalnet.be, (12 juillet 2015).

²⁷⁷ Trib., Liège, 18 avril 2002, Rôle n° 99/4415/A, www.fiscalnet.be.

²⁷⁸ REGO G., HINNEKENS P., « Artistes étrangers : précompte professionnel contraire à la CDI belgo-française », *Fiscologue (I)*, 2002, éd. 222, pp. 1 et S..

²⁷⁹ Trib. Liège, 17 novembre 2011, Rôle n° 10/2212/A_10/2307/A, www.fiscalnet.be.

démontrer que la convention conclue entre son État de résidence et la Belgique est une convention basée sur le modèle 1963. En conséquence, « à défaut », du paiement du débiteur de la rémunération de l'artiste pour son activité, l'organisateur serait redevable en vertu de l'article 270, 3° du C.I.R./1992. Madame DEBOUCK avait déjà mis en avant cette situation et y avait objecté que l'article 270, 3° concerne le précompte professionnel que le débiteur de revenus d'artistes « personnes physiques » peut retenir. Cependant, l'organisateur n'étant pas « lié » à cet artiste, il ne pourrait retenir un précompte sur des revenus qu'il n'attribue pas lui-même²⁸⁰. Nous ne comprenons toutefois pas en quoi les articles 7 et 11 de la convention entre le France et la Belgique constituent une règle de transparence permettant de faire abstraction de l'entité. Si une telle décision devait être confirmée, cela risquerait de mettre la sécurité juridique des organisateurs en péril car on peut se demander sur base de quels éléments et à quel stade la connaissance de la résidence de l'artiste et de sa rémunération pourrait être prouvée par l'organisateur pour contester son obligation de retenue. Suffirait-il d'un contrôle sur place tel que cela est mis régulièrement sur pied lors des festivals pour que la responsabilité de l'organisateur soit invoquée ? Cela donnerait alors lieu à une incertitude de l'organisateur qui ne peut toujours être certain de l'État de résidence des artistes se produisant dans le spectacle qu'il a commandé. La fourniture de la carte d'identité de l'artiste est en effet insuffisante pour résoudre cette question puisqu'elle détermine uniquement la nationalité de la personne.

Une autre décision du tribunal de Liège²⁸¹ confirmée en appel²⁸² avait trait notamment à un spectacle de Céline DION organisé par une société belge qui avait fait appel à une société intermédiaire résidente française. En l'espèce, la convention désignée a été la convention belgo-canadienne. Il n'est pas mentionné s'il en a été décidé ainsi parce que la société aurait agi au nom et pour le compte de l'artiste personne physique, auquel cas le paiement serait considéré comme étant fait à l'artiste lui-même²⁸³. Par contre, un cachet dont le montant est connu, a été convenu entre l'artiste, connue également, et la société de production.

Malgré une tendance majoritaire de la jurisprudence à désigner la convention en vertu du lieu de la prestation et de la résidence intermédiaire, il semble donc que parfois certaines décisions s'écartent de ce principe lorsque la convention désignée est une convention qui a adopté un autre modèle que le modèle « 1963 ». Si tel est réellement le cas, cela pose un problème

²⁸⁰ DEBOECK K., « Les artistes du spectacle non-résidents, une catégorie à part des contribuables ? », *A&M*, 1999, p. 207.

²⁸¹ Trib., Liège, 18 avril 2002, Rôle n° 99/4415/A, www.fiscalnet.be.

²⁸² Liège, 19 décembre 2012, Rôle n° 2008/RG/1317, www.fiscalnet.be.

²⁸³ Gand, 21 mars 2006, Rôle n° 2005-ar-674, www.fiscalnet.be, (17 avril 2013)

supplémentaire pour l'organisateur de spectacles qui devra s'assurer de la résidence des artistes.

Comme le fait remarquer Madame RAYET dans une requête d'introduction d'un litige dont il nous été permis de prendre connaissance, l'organisateur n'a normalement aucun pouvoir pour obtenir des informations au sujet du détail du prix payé qui comprend par ailleurs d'autres frais que ceux correspondant à l'artiste. Il ne l'aura souvent que dans les cas de simulation. Hormis ces cas, contrairement à l'argumentation de l'administration pour qui la charge de la preuve de l'exonération repose sur les épaules du contribuable²⁸⁴, c'est à l'administration de prouver, rappelons-le, l'existence et le montant de l'impôt²⁸⁵.

II Les conventions dont l'article 17 contient un paragraphe 2

Lorsque la convention de double imposition conclue entre deux États contient une disposition similaire au deuxième paragraphe du modèle de convention OCDE tel qu'il existe depuis 1977, l'État de la source peut alors taxer les revenus provenant d'activités que l'artiste a exercées personnellement et en cette qualité²⁸⁶.

À l'origine, en 1977, cette disposition a été rajoutée pour faire face aux constructions artificielles dénommées « *Rent-a-star companies* », destinées à détourner le revenu des prestations d'artistes vers des paradis fiscaux²⁸⁷.

Pour Anne RAYET, il s'agissait d'une présomption de simulation créée par une fiction légale selon laquelle le contrat conclu entre l'organisateur et l'entité était en fait un contrat entre l'organisateur et l'artiste²⁸⁸. Ce problème de distribution des règles fiscales s'écartant des relations contractuelles reste d'ailleurs d'actualité et est recensé comme un problème majeur²⁸⁹.

L'on peut notamment recenser parmi les personnalités connues ayant emprunté cette voie et dont les démêlés ont défrayé la chronique fiscale le cas de STING. Dans cette affaire, le

²⁸⁴ Se référant, quant à cette argumentation, au point 19 de « *l'avis aux employeurs et autres débiteurs de revenus soumis au précompte professionnel* » dans lequel il est inscrit que le débiteur doit joindre au relevé 325.30 les documents justificatifs permettant d'apporter la preuve que les revenus sont exonérés en vertu d'une convention préventive de double imposition.

²⁸⁵ Trib., Liège, 18 avril 2002, Rôle n° 99/4415/A, www.fiscalnet.be; Trib. Liège, 6 mars 2003, Rôle n° 01-3069, www.fiscalnet.be; Trib. Hasselt, 11 février 2004, Rôle n° 01.1206-A, www.fiscalnet.be.

²⁸⁶ Trib. Hasselt, 28 janvier 2009, Rôle n° 02/2496/A, www.fiscalnet.be, (17 avril 2013).

²⁸⁷ D. Molenaar, H. Grams, « *Rent-a-Star – The Purpose of Article 17(2) of the OECD Model* », *Bulletin – Tax treaty Monitor*, 2002, p. 501.

²⁸⁸ A. RAYET, « *Le précompte professionnel des artistes non-résidents* », *A&M*, 2006, p. 418.

²⁸⁹ A. CORDEWENER, « *Entertainers and Sportspersons* », in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4^{ème} éd., Vol. II, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, p. 1339.

chanteur avait utilisé une société-écran au DELAWARE pour échapper à l'impôt qu'il aurait dû payer sur ses prestations au CANADA²⁹⁰.

Lorsqu'une disposition équivalente à l'article 17, § 2 existe dans une convention, les revenus d'activités d'artistes peuvent être imposés dans le chef de l'intermédiaire²⁹¹ lui-même. Cela ressort par ailleurs du libellé du § 11 des commentaires sur l'article 17 du modèle de convention OCDE en vertu duquel « *le paragraphe 2 prévoit que la fraction du revenu sur laquelle l'artiste ou le sportif ne peut être imposé peut être imposée comme revenu de la personne qui le reçoit.* »²⁹².

À ce sujet, il est important de tenir compte de l'évolution du paragraphe 2 entre 1977 et 1992. Alors qu'au départ, la mesure était destinée essentiellement à contrer les constructions artificielles telles que celle utilisée par le chanteur « *STING* », il est apparu un changement total de politique au sein de l'OCDE dans la mesure où, en 1992, l'imposition de tout intermédiaire devint la règle²⁹³.

On ne peut nier que la modification apportée aux commentaires de 1992 avait pour objectif d'assujettir à l'article 17 tout intermédiaire, qu'il soit ou non une « *Rent-a-star* », puisque le paragraphe 2 s'applique aux revenus attribués à « *d'autres personnes* »²⁹⁴.

L'un des problèmes relevés à ce sujet concerne le fait que certains États considèrent que l'article 17, § 2 permet un droit d'imposition additionnel à celui de l'article 17, § 1^{er} de telle sorte que cela engendrerait une double voire une multiple²⁹⁵ imposition²⁹⁶ économique.

Certains auteurs estiment que l'article 17, § 2 permet un droit d'imposition alternatif à l'article 17, § 1^{er} et que dès lors, ce n'est que si l'article 17, § 1^{er} est inapplicable qu'il est mis en œuvre²⁹⁷.

²⁹⁰ Gordon Sumner, *Roxanne Inc. V. The Queen*, 7 December 1999, *D.T.C.*, 2000, 1667.

²⁹¹ D. FELDERER, « Taxation of Artistic and Athletic Performance under Art. 17 (2) OECD Model », in *Taxation of Artists and Sportsmen in International Tax Law* (Sous la dir. de W. LOUKOTA et M. STEFANER), Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, p. 292.

²⁹² *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, Éditions OCDE, 2014, pp. 310-311.

²⁹³ D. Molenaar, H. Grams, « Rent-a-Star – The Purpose of Article 17(2) of the OECD Model », *Bulletin – Tax treaty Monitor*, 2002, p. 500.

²⁹⁴ Deuxième phrase du paragraphe 11 de la version de 2014 des commentaires sur l'article 17 du modèle de convention OCDE.

²⁹⁵ Si plusieurs entités sont interposées.

²⁹⁶ D. FELDERER, « Taxation of Artistic and Athletic Performance under Art. 17 (2) OECD Model », in *Taxation of Artists and Sportsmen in International Tax Law* (Sous la dir. de W. LOUKOTA et M. STEFANER), Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, p. 293.

En Finlande, il a été décidé, au sujet d'un litige mettant en cause une convention de 1995 contenant l'article 17, § 2²⁹⁸, que seule la partie du revenu correspondant au revenu de l'artiste pour ses activités en tant qu'artiste devait être imposée dans l'État de résidence²⁹⁹.

Une décision similaire a été rendue en Suède³⁰⁰. Il s'agissait en l'espèce du spectacle « *Holiday on Ice* » acheté à une société hollandaise. Pour le juge, le paragraphe 2 de l'article 17 s'applique seulement « *à la rémunération pour l'activité de l'artiste et pas au revenu additionnel obtenu par l'employeur pour l'activité publique.*³⁰¹ ».

Il nous semble que cette solution est celle qui devrait être empruntée lorsqu'il n'y a pas de simulation car elle semble refléter le but recherché tant par l'adoption du paragraphe deux de l'article 17 du modèle de convention OCDE que des commentaires sur celui-ci.

En Belgique, l'administration estime que lorsque la convention contient un second paragraphe, « *en principe, l'organisateur belge est tenu au versement du précompte professionnel se rapportant au montant total du prix payé à l'entreprise étrangère.* » mais il est admis par l'administration que la « part propre » de l'entreprise soit exemptée moyennant justification des dépenses³⁰². À défaut, l'administration estime que ces dépenses peuvent être fixées forfaitairement à 15%³⁰³.

Nous n'approuvons pas à cette solution car elle met les organisateurs dans des situations très délicates puisqu'ils n'ont aucun pouvoir particulier pour obtenir les informations. *De lege ferenda*, une telle obligation d'information qui reprendrait tant les coordonnées des artistes que leur cachet devrait être imposée aux entreprises de spectacle.

Par ailleurs, on constate que la deuxième phrase du paragraphe 11 des commentaires sur l'article 17 indique clairement que le revenu à prendre en considération est constitué « *du revenu de ses activités* ». Or, ce terme se réfère à la première phrase qui traite des revenus des activités personnelles de l'artiste. Ne devraient donc être visés que les revenus de l'artiste pour ses activités personnelles en tant qu'artiste et pas le revenu de la société.

²⁹⁷ D. FELDERER, « Taxation of Artistic and Athletic Performance under Art. 17 (2) OECD Model », in *Taxation of Artists and Sportsmen in International Tax Law* (Sous la dir. de W. LOUKOTA et M. STEFANER), Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, p. 294.

²⁹⁸ Donc, bien après les modifications des commentaires de l'OCDE sur l'article 17.

²⁹⁹ D. Molenaar, H. Grams, « Rent-a-Star – The Purpose of Article 17(2) of the OECD Model », *Bulletin – Tax treaty Monitor*, 2002, p. 504.

³⁰⁰ K. VOGEL, « Tax Treaty News – Art. 17(2) limited to Compensation for the Artistes' or sportsmen's Activity », *Bull. – Tax Treaty Monitor*, October 2003, p. 475.

³⁰¹ Traduction libre.

³⁰² Circulaire n° Ci R9. Div./546.156 du 1^{er} février 2002, Point 20, www.fisconet.be.

³⁰³ Courrier du 17 avril 2003 du Premier Attaché des Finances au Directeur des contributions du service « Étranger ».

Si l'on suit la thèse de l'administration belge, il faudrait alors accepter qu'il y aurait donc deux parties imposables, le revenu de l'artiste et le bénéfice de la société.

Dans la dernière version des commentaires, les paragraphes 11.4 et 11.5 ont été rajoutés.

En vertu de l'article 11.4 et, à titre d'exemple, « *le revenu perçu par le promoteur indépendant d'un concert sur la vente de billets et l'attribution d'espaces*³⁰⁴ » ne rentrerait pas dans le champ d'application de l'article 17. L'on rajoutera également que la jurisprudence des arrêts GERRITSE, SCORPIO et CENTRO EQUESTRE est à prendre en compte. En toute logique, la déduction devrait s'opérer tant sur la partie relative au revenu personnel de l'artiste qu'au revenu de la société.

Par contre, le paragraphe 11.5 des commentaires semble condamner fermement l'application additionnelle puisqu'il y énonce que « *le revenu de l'artiste ou du sportif ne doit pas être imposé deux fois du fait de l'application de ces deux paragraphes* ».

Toutefois, on y lit que l'État contractant « *peut, en fonction de sa législation, imposer uniquement la société ou l'artiste sur l'intégralité du revenu attribuable à ces activités, soit imposer chacun d'eux sur une fraction du revenu, par exemple en imposant le revenu perçu par la société tout en autorisant une déduction correspondant à la fraction de rémunération versée à l'artiste et en imposant l'artiste sur cette fraction.* ». Le risque que le certificat obtenu par le contribuable ne soit pas accepté par son état de résidence est grand et constitue d'ailleurs un problème encore fréquemment rencontré en pratique³⁰⁵.

Des exemples de double imposition repris d'un article de Dick MOLENAAR ET Harald GRAMS³⁰⁶ ont été annexés au présent travail pour illustrer cette situation. Il est intéressant d'y constater que la manière dont la disposition est appliquée³⁰⁷ n'a aucun impact en ce qui concerne la taxation de sociétés situées dans des États non concernés par une quelconque convention alors que c'est justement pour ces sociétés que la disposition a été adoptée.

³⁰⁴ *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, Éditions OCDE, 2014, p. 312.

³⁰⁵ MOLENAAR D., TENORE M., Music and Taxation, Conference Report, *Intertax*, 2015, Vol. 43, Issue 2, p. 212.

³⁰⁶ D. Molenaar, H. Grams, « Rent-a-Star – The Purpose of Article 17(2) of the OECD Model », *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, 2002, p. 506-507.

³⁰⁷ En appliquant une imposition limitée ou pas.

Conclusion

Comme nous avons pu le constater, les artistes doivent faire face à un régime de taxation tout à fait particulier qui engendre de multiples difficultés.

L'artiste de spectacle qui était visé lors de l'adoption des premières conventions était une personne de grande renommée pouvant profiter de l'incomplétude d'informations dont souffraient les États pour s'installer dans des contrées sauvages où la taxation était inconnue et le secret bancaire bien gardé. Cet artiste existe encore aujourd'hui mais fait plutôt figure d'exception parmi la catégorie visée³⁰⁸. Les règles d'assistance tant en matière de renseignements que de recouvrement sont telles que les artistes de renom pourraient maintenant être contrôlés efficacement sans que l'article 17 n'existe.

La mesure vise des personnes qui sont très mobiles mais l'entourage des artistes qui sont des personnes très mobiles et qui, dans d'autres matières du droit sont considérés comme des artistes, ne sont pas visés.

La question des frais est un réel frein à l'activité des artistes de faible renommée car leur gestion nécessite de recourir à des experts qualifiés tant dans l'état de la source que dans l'État de résidence. Cela crée en outre une discrimination entre les artistes non-résidents et les artistes résident qui, eux, peuvent déduire leurs frais professionnels sans limitation.

L'application de l'article 17 aux entités interposées est extrêmement compliquée et est selon nous à l'origine de nombreux litiges. Il y aurait lieu que ne soit visée que la partie se rapportant à la prestation de l'artiste sauf en cas d'abus ou de simulation.

Si tel n'était toutefois pas le cas, il y aurait lieu de scinder le montant perçu en deux parties : la rémunération de l'artiste pour ses prestations et le solde revenant à l'entité. La taxation devrait être établie sur le bénéfice revenant à chaque partie en octroyant à chacune un certificat distinct. Cette méthode permettrait à l'État de la source de percevoir un impôt et aux différents contribuables de pouvoir revendiquer l'exonération correspondante.

En toute dernière conclusion, nous estimons que le but de l'adoption de la disposition est louable dans le cadre d'une fiscalité juste mais qu'elle devrait être abrogée car l'activité d'artiste est une activité professionnelle comme une autre. L'idée de l'imposition des revenus est défendable mais si les gouvernants souhaitent l'appliquer, il faut alors l'appliquer à tous les revenus de nature professionnelle. La fraude fiscale devrait toutefois être combattue par

³⁰⁸ D. MOLENAAR, *Taxation of International Performing Artists*, Amsterdam, *IBFD*, 2006, p. 4.

des mesures anti-abus ciblées accompagnées de mesures imposant l'obligation légale de la fourniture d'informations à charge des intermédiaires et des organisateurs antérieurement au déroulement de la prestation artistique.

Bibliographie

Sources légales et administratives

- Sources nationales
 - Sources belges

Loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, art. 1^{er} bis, *M.B.*, 25 juillet 1969, p.7258.

Loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins, *M.B.*, 27 juillet 1994, p. 19297.

C.I.R./1992

Loi du 22 décembre 2008 portant des dispositions diverses (I), *M.B.*, 4^{ème} éd., pp. 68722 et s..

A.R. du 25 novembre 1991 portant la réglementation du chômage, art. 27, 10^o, *M.B.*, 31 décembre 1991, p. 29888.

Projet de loi portant des dispositions fiscales, Rapport fait au nom de la commission des finances, *Doc. Parl.*, Chambre, session 1989-90, n^o 1026/5.

Arrêté royal du 10 décembre 2014 modifiant, en matière de précompte professionnel, l'AR/CIR 92, *M.B.*, 16 décembre 2014, p. 101494-101625.

Avis aux organisateurs de spectacles ou de manifestations sportives en Belgique qui utilisent les services d'artistes du spectacle ou de sportifs non-résidents ou qui font appel à des entreprises étrangères spécialisées dans la production de tels spectacles ou manifestations, *M.B.*, 2^{ème} éd., 25 avril 1997, pp. 9967 et s..

Circulaire n^o Ci.RH. 244/536.588 du 16 octobre 2001, www.fisconet.be.

Circulaire n^o Ci R9. Div./546.156 du 1^{er} février 2002, www.fisconet.be.

Circulaire AAF n^o 3/2013 (AAF/97-0380) du 5 février 2013.

Avis relatif à l'indexation automatique en matière d'impôts sur les revenus – Exercice d'imposition 2016, *M.B.*, 2017, pp. 3080 et S..

Courrier du 17 avril 2003 du Premier Attaché des Finances au Directeur des contributions du service « Étranger ».

- Sources États-Unis

United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006, www.treasury.org, (12 février 2015).

United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention Of November 15, 2006, www.treasury.gov, (12 février 2015).

- Sources hollandaises

Evaluatierapport over de Artiësten – en – Beroepssportersregeling van de staatsecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal (Holland), Tweede Kamer, Vergaderjaar 2003-2004, 29 606, nr. 1.

- Sources anglaises

A Guide to Paying Foreign Entertainers, FEU50, Inland Revenue, www.gov.uk, (27 janvier 2015).

Taxation of Non-Resident Entertainers and Sports Persons in Norway, Central Office – Foreign Tax Affairs, Income Year 2014, www.skatteetaten.no, (28 mars 2015).

- Sources européennes

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, *J.O.U.E.*, L 336 du 27 décembre 1977, pp. 15-20.

Dir. (UE) n° 2011/16 du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, *J.O.U.E.*, L 64, du 11 mars 2011, pp.1-12.

Fiscalité directe : La commission demande à la Belgique de mettre fin aux traitements discriminatoires envers les crèches étrangères et les artistes et sportifs étrangers, Communication de la Commission, 28 février 2008, IP/08/337.

Fiscalité directe : La commission demande à l'Allemagne de mettre fin aux traitements discriminatoires envers les crèches étrangères et les artistes et sportifs étrangers, Communication de la Commission, 31 janvier 2008, IP/08/144.

Fiscalité directe : La commission demande à la république tchèque de mettre fin aux traitements discriminatoires envers les crèches étrangères et les artistes et sportifs étrangers, Communication de la Commission, 19 février 2009, IP/09/291.

Fiscalité directe : La commission demande à la Finlande de mettre fin aux traitements discriminatoires envers les crèches étrangères et les artistes et sportifs étrangers, Communication de la Commission, 19 février 2009, IP/09/292.

- Sources OCDE

Convention signée à Strasbourg le 25 janvier 1988 sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale révisée par protocole entré en vigueur le 1^{er} juin 2011, www.oecd.org, (14 juillet 2015).

Les différentes conventions de double imposition ont été consultées sur www.ibfd.org et www.dofiscum.net. Les informations y recueillies sont à jour au 30 juillet 2015.

The Elimination of Double Taxation, 2nd report by the fiscal committee of the OEEC, OECE, 1959.

Study of the OECD adopted by the OECD Council on 27 March 1987 about the Taxation on Income derived from Entertainment and Sporting Activities, *OECD*, April 2000.

Discussion draft on the application of article 17 (Artistes and sportsmen) of the OECD model tax convention (23 april 2010 to 31 july 2010), Centre for tax policy and administration, www.oecd.org.

Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mis à jour en 2010, (Version complète), éditions OCDE, 2013.

Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014, Éditions OCDE, 2014.

Issues related to Article 17 of Model Tax Convention adopted by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 26 June 2014, OCDE www.oecd.org, (20 mars 2015).

2014 update to the OECD model tax convention, OCDE, www.oecd.org.

Discussion draft on the application of article 17 (artistes and sportsmen) of the OECD model tax convention, OECD, 2010, www.oecd.org.

Questions relatives à l'interprétation et à l'application de l'article 17 du modèle de convention fiscale, OCDE, www.oecd.org.

Juridictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Status – 30 juin 2015, www.oecd.org, (14 juillet 2015).

Doctrine

Le petit Larousse illustré, 2008.

Le trésor de la langue française informatisé, www.atilf.atilf.fr.

www.oxforddictionaries.com.

« Limitations « pour chaque contribuable » », *Fiscologue*, 2001, éd. 821, p. 4.

« Retenue uniforme à la source critiquée par l'Europe », *Fiscologue*, 2003, éd. 897, p. 2.

CFE News, CFE Opinion Statement on the Decision of the European Court of Justice *Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord. E.T.*, 2004, p. 189.

Les secteurs culturels et créatifs européens, générateurs de croissance, décembre 2014, p. 10, www.ey.com/fr, (15 février 2015).

Concrete Actions for Mobility on the Culture Sector, www.cultureactioneurope.org, (14 avril 2015).

Final Report and recommendations to the Cultural Affairs Committee on Improving the Conditions to Support the Mobility of artists and Culture Professionals – OMC working group on the mobility of cultural professionals, June 2010, www.europa.eu, (7 juillet 2014).

ADDAE J., SOUVEREYNS G., « étrangers et le statut d'artiste », www.kunstenloket.be, (15 mai 2015).

AUDÉOUD O., « Study on the Mobility and the Free Movement of People and Products in the Cultural Sector », *CEJEC – Université PARIS X – EAEA*, April 2002, Study n° DG EAC/08/00.

AVERY JONES J., « The Effect of changes in the OECD Commentaries after a treaty is concluded », *Bull. – Tax Treaty Monitor*, March 2002, p. 102-109.

AVERY JONES J., « The Relationship between Domestic Tax Systems and Tax Treaties », *Bull. – Tax Treaty Monitor*, June 2002, p. 268-270.

AVERY JONES J., DE BROE L., ELLIS M., VAN RAAD K., LE GALL J.-P., GOLDBERG S., KILLIUS J., MAISTO G., MIYATAKE T., TORRIONE H., VANN R., WARD D., WIMAN B., « The origins of concepts and expressions used in the OECD model and their adoption by states », *I.B.F.D.*, 2006, pp. 220-254.

BAEZ MORENO A., « Contract Splitting and Article 17 of the OECD Model: Is Source Taxation of Artistes and Sportsmen a New Dummesteuer? », 68 *Bull. Intl. Taxn*, 3, www.ibfd.org, (10 février 2014).

BLAHA J., « Treatment of « Training activities » for Artistes and Sportsmen according to the OECD Model » in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (sous la dir. De W. LOUKOTA et M. STEFANER), Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, pp. 115-135.

BRAMO T., « The Notion of «Income » in the Sense of Art. 17 OECD Model », in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (sous la dir. De W. LOUKOTA et M. STEFANER), Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, pp. 71-89.

BROHEZ A., PIERSON G., « Statut fiscal des artistes », *A&M*, 2006, pp. 125-126.

CLAES W., HINNEKENS P., « Sociétés d'artistes étrangères : le fisc a charge de la preuve », *Fiscologue (I)*, 2004, éd. 246, pp. 1 et s..

BUYSSE C., « Société d'artistes étrangère », *Fiscologue*, 2001, éd. 823, p. 9.

BUYSSE C., « Artistes étrangers : pas d'obligation de recherche pour l'organisateur? », *Fiscologue (I)*, 2010, éd. 318, pp. 6 et s..

BUYSSE C., « Sociétés d'artistes étrangères : le rideau tombe en défaveur du fisc », *Fiscologue (I)*, 2015, éd. 376, pp. 1 et s..

CLAES W., HINNEKENS P., « Sociétés d'artistes étrangères : le fisc a la charge de la preuve », *Fiscologue (I)*, 2004, éd. 246, p. 1.

COUGNON J.-M., « La directive sur la coopération administrative et la fin du secret bancaire », *Accountancy & Tax*, 2011/1, p. 22.

CORDEWENER A., « Entertainers and Sportspersons », in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4^{ème} éd., Vol. II, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, p. 1342.

DE BROE L., « L'usage du commentaire OCDE et autres instruments extrinsèques pour l'interprétation des conventions de double imposition belges », in *liber amicorum Jacques AUTENNE*, Bruxelles, 2010, p. 455.

DE JUAN Y LEDESMA A., « The Tax treatment of Non-Resident Sportsmen Image Rights: An Ambulatory Interpretation of the Spain-Netherlands Tax Treaty », *E.T.*, November 2009, p. 518-526.

DE JUAN Y LEDESMA A., « The Artistes and Sportsmen's Article (Article 17 of the OECD Model): Has the Time Come to Stop counting Stars in the Sky? », *E.T.*, 2012, p. 116-121.

DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA Á. & RUBIO HÍPOLA J., *Spain - Individual Taxation* sec. 1., *Country Surveys IBFD*, www.ibfd.org, (25 May 2015).

DEBOECK K., « Fiscalité des artistes du spectacle et des sociétés d'artistes étrangères », *DAOR*, 1993, n° 27, pp. 53-66.

DEBOECK K., « Les artistes du spectacle non-résidents, une catégorie à part des contribuables ? », *A&M*, 1999, pp. 203-211.

DEBAERE A., DEMARTIN M., DI FEDERICO E., LE SOURD M. et PEREZ T., *Artist's Mobility and Administrative Practices related to Social Security and Taxation in the European Union – An Analytical Report mapping Obstacles and Good Administrative Practices*, www.eenc.eu, (24 septembre 2014).

ENGELN F., « Interpretation of tax treaties under international law », *IBFD*, Amsterdam, 2005, pp. 479-483.

ESTERZON E., *Statut fiscal des artistes*, Waterloo, Informations fiscales, 2014.

FELDERER D., « Taxation of Artistic and Athletic Performance under Art. 17(2) OECD Model », in *Taxation of Artistes and sportsmen in International Tax Law* (sous la direction de W. LOUKOTA et M. STEFANER), Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, pp. 269-300.

GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, 10^{ème} éd., Levallois, Éditions Francis Lefebvre, 2014.

HINNEKENS P., « Paiement à une société d'artistes étrangère : pas de précompte professionnel », *Fiscologue (I)*, 2001, éd. 209, p. 6.

HINNEKENS P., « L'arrêt Gerritse n'intéresse pas seulement les artistes et les sportifs », *Fiscologue (I)*, 2003, éd. 238, pp. 4 et s..

HINNEKENS P., « Le « salaire de base » des sportifs relève de l'art. 17 de la convention », *Fiscologue (I)*, 2007, éd. 281, pp. 1 et s..

HINNEKENS P., « La « règle de transparence » à nouveau rejetée », *Fiscologue (I)*, 2007, éd. 281, pp. 3 et s..

HINNEKENS P., « Sportifs salariés: comment appliquer l'exonération conventionnelle ? », *Fiscologue (I)*, 2009, éd. 306, pp. 5 et s..

HINNEKENS P., VAN BORTEL D., « Les mannequins sont-ils des artistes pour l'application des CPDI ? », *Fiscologue (I)*, 2010, éd. 323, pp. 4 et s.. (Commentaire Trib. Hasselt, 7 juillet 2010).

HÜRNER S., MASSET E., « Le précompte professionnel sur les revenus des artistes ou sportifs étrangers intervenant par l'intermédiaire d'une Rent-a-star-company », 2003, www.fiscalnet.be, (12 juillet 2015).

JUAREZ ANGEL J., « Limitations to the Cross-Border Taxation of Artistes and Sportsmen under the Look-Through Approach in Article 17(1) of the OECD Model Convention, Part I and II », *E.T.*, 2003, pp. 409-419 et pp. 457-472.

KIENBERGER S., « Avoidance of Double (NON-) Taxation and Art. 23 A and B Paragraph 1 OECD MC » in *Conflicts of Qualification in Tax treaty Law* (sous la direction de E. Burgstaller et K. Haslinger), Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, pp. 309-332.

LANG M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Vienne, Linde Verlag, 2013.

KREISL R., « Treatment of Artistic Income where there is no Public Performance according to the OECD Model », in *Taxation of international artistes and sportsmen in international tax law*, Wien, Linde Verlag Wien, 2007, p. 137-158.

LEPOUTRE R., « Sociétés d'artistes étrangères : le fisc chapitré », *Fiscologue (I)*, 2001, éd. 214, p. 1.

LEPOUTRE R., « De 18 % bedrijfsvoorheffing en de inhoudsplicht van de belgische organisator », *T.F.R.*, octobre 2002, pp. 823 et s..

MATIJEVIC M., « The Notion of Artistes in Article 17 of the OECD Model Tax Convention », in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (sous la dir. De W. LOUKOTA et M. STEFANER), Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, pp. 21-34.

Mc ANDREW C., « Artists, Taxes and Benefits – An International Review », December 2002, Research Report 28, www.artscouncil.org, (7 septembre 2013).

MIHAIL P., « Taxation d'un artiste résident : je me voyais déjà... », *Fiscologue (I)*, 2008, éd. 296, pp.6 et s..

MINNE P., DOUÉNIAS S., *Planification fiscale internationale des sociétés belges*, Bruxelles, Larcier, 2004.

MOLENAAR D., « Obstacles for International Performing Artists », *E. T.*, April 2002, pp. 149 et s..

MOLENAAR D., GRAMS H., « Rent-a-Star – The Purpose of Article 17(2) of the OECD Model », *Bulletin – Tax treaty Monitor*, October 2002, pp. 500-509.

MOLENAAR D., GRAMS H., « What's going on in...European Union/Germany – The Taxation of Artists and Sportsmen after the Arnoud Gerritse Decision », *E.T.*, October 2003, pp. 381-383.

MOLENAAR D., « The Illusions of International Artiste and Sportman Taxation » in *A Tax Globalist – Essays in Honour of Maarten J. ELLIS*, Amsterdam, IBFD, 2005, p. 91.

MOLENAAR D., « Artiste Taxation and Mobility in the Cultural Sector », 2005, www.on-the-move.org, (18 janvier 2015).

MOLENAAR D., *Taxation of International Performing Artistes*, Amsterdam, IBFD, 2006.

MOLENAAR D., GRAMS H., « Radicale Wijziging Artiësten – en beroepssportersregeling in 2007 », *W.F.R.*, 2006, pp. 1213-1221.

MOLENAAR D., GRAMS H., « Scorpio and the Netherlands: Major Changes in Artiste and Sportsman Taxation in the European Union », *E.T.*, 2007, pp. 63-68.

MOLENAAR D., « Nederland wil geen art. 17 (Artiësten en Sportsters) meer in zijn belastingverdragen », *W.F.R.*, 2011, p. 582.

MOLENAAR D., GRAMS H., « Article 17(3) for artistes and sportsmen: Much more than an exception », *Intertax*, Vol. 40, Issue 4, Kluwer Law International, 2012, pp. 270-278.

MOLENAAR D., TENORE M., VANN R., « Red Card Article 17? », *Bull. Intl. Taxn*, 2012, p. 127.

MOLENAAR D., « Entertainers and Sportspersons Following the Updated OECD Model (2014) », *Bull. Intl. Taxn.*, January 2015, p. 37.

MOLENAAR D., TENORE M., Music and Taxation, Conference Report, *Intertax*, 2015, Vol. 43, Issue 2, p. 209.

PEETERS B., « Artistes et sportifs : nouveau régime conforme au droit européen ? », *Fiscologue (I)*, 2009, éd. 305, pp. 3 et s..

PIERON A., *L'impôt des non-résidents*, Bruxelles, Larcier, 2010.

PISTONE P. et SCHAFFER E. , « Entertainers According to Art 17 OECD Model Convention », in *The OECD-Model-Convention and its Update 2014* (sous la dir.de M. LANG, P. PISTONE, A. RUST, J. SCHUCH, C. STARINGER, A. STORCK), Wien, Linde Verlag Wien, 2015.

RAMOS HUERTA A., « Conflicts of Qualification and the Interpretation of Tax Treaty Law », in *Conflicts of Qualification in Tax treaty Law* (sous la direction de E. Burgstaller et K. Haslinger), Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, pp. 19-38.

RAYET A., « Le précompte professionnel des artistes non-résidents », *A&M*, 2006, pp. 411-424.

RAYET A., Note sur le précompte professionnel des artistes résidents et non résidents.

REGO G., HINNEKENS P., « Artistes étrangers : précompte professionnel contraire à la CDI belgo-française », *Fiscologue (I)*, 2002, éd. 222, pp. 1 et S..

REGO G., HINNEKENS P., « Rulings pour les artistes et sportifs étrangers », *Fiscologue*, 2002, éd. 841, pp. 4 et s..

REGO G., HINNEKENS P., « Nouvelle condamnation du régime belge », *Fiscologue (I)*, 2003, éd. 233, pp. 4 et s..

REIMER E. et RUST A., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4^{ème} éd., Vol. II, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015.

Rytöhonka R., « What's Going on in... Finland – Taxation of Non-Resident Artists' Income », *E.T.*, September 2001, p. 344-345.

RÖMER A., « Le statut fiscal de l'artiste », *Pacioli*, 2006, n° 211, pp. 5-9.

ROELANDS K., « Retenue à la source pour prestataires étrangers : le coup de grâce ? », *Fiscologue (I)*, 2007, éd. 276, pp. 1 et s..

ROELANDS K., « L'impôt à la source allemand toujours contraire au droit européen », *Fiscologue (I)*, 2007, éd. 282, pp. 3 et s..

ROTONDARO C., « The Pavarotti Case – Decisions of the Tax Court of First Instance of Modena of 9 February 1999 and the Tax Court of Second Instance of Bologna of 27 March 2000 », *E.T.*, August 2000, pp. 385 et s..

SANDLER D., *The taxation of international entertainers and athletes*, The Hague, Kluwer Law International, 1995.

SCHAFFNER J., *Droit fiscal international*, Luxembourg, Promoculture, 2005.

SOLTZ E., Tax Guide for Artists in germany, à jour jusqu'au mois d'avril 2014, www.iamaworld.com, (27 janvier 2015).

STAINES J., “Tax and Social Security – a Basic Guide for Artists and Cultural Operators in Europe”, March 2004, www.on-the-move.org, (24 janvier 2015).

TAFERNER M., « Source versus residence principle – Artistes and sportsmen », in *Source versus residence in international tax law*, Vienne, Linde Verlag Wien, 2005, pp. 253-280.

TECK T., JIMMY O., “Taxation of artistes and sportsmen under Singapore's domestic law and its tax treaties ”, *Bull. Intl. tax.*, 2009, pp. 11-21.

TIBERGHIEEN avocats, *Manuel de droit fiscal Tiberghien 2012-2013*, Waterloo, Wolters Kluwer Belgium, 2013.

TRAVERSA E., VINTRAS B., « La prévention de la double imposition des revenus dans les conventions bilatérales : enjeux, modalités et limites » in *Fiscalité internationale en Belgique* (sous la direction de E. TRAVERSA et I. RICHELLE), Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 281-304.

VAN BREEDAM S., « Montant exonéré d'impôt et libre circulation des travailleurs », *Fiscologue (I)*, 2004, éd. 247, pp. 3 et s..

VAN CROMBRUGGE S., « Précompte professionnel des artistes étrangers », *Fiscologue*, 1999, éd. 719, p. 12.

VAN CROMBRUGGE S., « Revenus d'une société d'artistes et la CDI belgo-allemande », *Fiscologue (I)*, 2006, éd. 270, pp. 1 et s.

VAN LAER S., « Nouvelle CDI Belgique/Etats-Unis : Les personnes physiques », *Fiscologue (I)*, 2007, éd. 278, PP. 1 et s..

Van RAAD K., « Five fundamental rules in applying tax treaties », in *Liber amicorum Luc Hinnekens*, Bruxelles, Bruylant, 2002, pp. 507 et s..

VERHOEVEN J., *Droit international public*, Bruxelles, De Boeck & Larcier, 2000.

VERSWEYVELD P., « Belgique – Een belastingparadijs voor Belgische artiesten en sportbeoefenaars? », *T.F.R.*, 2004, pp. 1011-1024 et 1055-1068.

VOGEL K., « Tax Treaty News – Taxation of Payments to « Star Companies » in Spain », *Bull. – Tax Treaty Monitor*, August 2001, p. 319-320.

VOGEL K., « Tax Treaty News – Art. 17(2) limited to Compensation for the Artistes' or sportsmen's Activity », *Bull. – Tax Treaty Monitor*, October 2003, p. 475.

WARD D., DE BROE L., « The interpretation of income tax treaties with particular reference to the commentaries on the OECD model », Amsterdam, *IBFD*, 2005, pp. 111 et s..

WAGNER Y., « The Historical Background of Art. 17 OECD Model » in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law*, Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, PP. 55-70.

WATELET S., *L'auteur et l'artiste face à l'impôt*, Bruxelles, Larcier, 2009.

WEHRLI T., « Taxation of Contract Splitting with Artistes and Sportsmen according to the OECD Model », in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (sous la dir. de W. LOUKOTA et M. STEFANER), Vienne, Linde Verlag Wien, 2007, pp. 207-226.

WINANDY J.P., *Droit fiscal européen et international*, Waterloo, Wolters Kluwer Belgium, 2009.

Jurisprudence

- Jurisprudence belge

Cass., 2 septembre 1969, *Pas.*, 1970, p. 3.

Cass. 27 mai 1971, *Pas.*, 1971, I, 886.

Cass., 27 avril 1989, *Pas.*, I, 1989, p. 908.

Cass., 21 décembre 1990, *F.J.F.*, n° 91/28.

Cass., 20 décembre 1999, *Pas.* 1999, I, n° 688.

Cass., 9 janvier 2015, Rôle n° F.12.0112.N, www.fiscalnet.be, (7 mai 2015).

Bruxelles, 24 septembre 1998, *A.F.T.*, 1998, P. 482, note G. VANDERHEYDEN.

Bruxelles, 23 juin 2004, Rôle n° 98-fr-431, www.fiscalnet.be, (17 avril 2013).

Gand, 21 mars 2006, Rôle n° 2005-ar-674, www.fiscalnet.be, (17 avril 2013).

Anvers, 7 novembre 2006, Rôle n° 2003/AR/2365, www.fiscalnet.be (17 avril 2013).

Anvers, 3 juin 2008, Rôle n° 2007/AR/2020, www.fiscalnet.be (17 avril 2013).

Anvers, 11 mai 2010, Rôle n° 2008/AR/3064, www.fiscalnet.be, (17 avril 2013).

Liège, 2 mai 2011, Rôle n° 2010/RG/590, www.ccf02.minfin.fgov.be, (17 juin 2015).

Bruxelles, 1^{er} décembre 2011, Rôle n° 2007/AR/1477, www.fiscalnet.be, (12 juillet 2015).

Liège, 19 décembre 2012, Rôle n° 2008/RG/1317, www.fiscalnet.be, (7 mai 2015).

Anvers, 18 février 2014, Rôle n° 2012/AR/270, www.fiscalnet.be, (16 septembre 2014).

Gand, 25 février 2014, Rôle n° 2012/AR/2737, www.fiscalnet.be, (25 avril 2015).

Trib. Louvain, 5 octobre 2001, Rôle n° 0/555/A, www.fiscalnet.be, (16 avril 2013).
 Trib., Liège, 18 avril 2002, Rôle n° 99/4415/A, www.fiscalnet.be, (16 avril 2013).
 Trib., Liège, 18 avril 2002, Rôle n° 00/1278/A-01/1437/A-01/1870/A , www.fiscalnet.be, (16 avril 2013).
 Trib. Liège, 6 mars 2003, Rôle n° 01-3069-A, www.fiscalnet.be, (10 avril 2013)
 Trib. Hasselt, 11 février 2004, *T.F.R.*, 2004, pp. 750-758, note M. DE MUNTER.
 Trib. Louvain, 17 mars 2006, Rôle n° 01-2730-A, www.fiscalnet.be, 17 avril 2013.
 Trib. Hasselt, 19 avril 2006, *T.F.R.*, p. 791.
 Trib. Louvain, 8 décembre 2006, Rôle n° 00/897/a-00/898/a-00899/a, www.fiscalnet.be, (17 avril 2013).
 Trib. Anvers, 23 mai 2007, Rôle n° 02/5930-03/2644-A, www.fiscalnet.be, (17 avril 2013).
 Trib. Namur, 19 septembre 2007, Rôle n° 254/2003, www.fiscalnet.be, (13 avril 2013).
 Trib. Louvain, 2 Novembre 2007, Rôle n° 01/169/A, www.fiscalnet.be, (17 avril 2013).
 Trib. Hasselt, 28 janvier 2009, Rôle n° 02/2496/A, www.fiscalnet.be, (17 avril 2013).
 Trib. Hasselt, 4 novembre 2009, Rôle n° 08 /2533/A, www.fiscalnet.be, (17 avril 2013).
 Trib. Liège, 17 novembre 2011, Rôle n° 10/2212/A_10/2307/A, www.fiscalnet.be, (17 avril 2013).

- Jurisprudence étrangère

Boulez v. Commissioner of Internal Revenue, 810 F2d 209, 13 february 1987, www.openjurist.org, (23 juillet 2015).
 Gordon Sumner, Roxanne Inc. v. The Queen, 7 December 1999, *D.T.C.*, 2000, 1667, www.caselaw.canada.globe24h.com, (14 septembre 2014).
 Netherlands – Case 41.478, 9 February 2007 (Summary), www.ibfd.org, (15 mars 2015).
 C.E. fr., 28 mars 2008, www.arianeinternet.conseil-etat.fr, (17 avril 2013).
 Spain – Case RJ 2008/4568, 11 June 2008 (Summary), www.ibfd.org, (15 mars 2015).
 Spain – Case 152/2007, 28 January 2010 (Summary), www.ibfd.org, (13 mars 2015).
 Spain – Case 456/2006, sec. 2, RJ 2011/3210, 13 April 2011 (Summary), www.obfd.org, (13 mars 2015).

- Jurisprudence U.E.

C.J.U.E., 12 mai 1998, Robert GILLY c. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, C-336/96, *Rec. C.J.U.E.*, 1998, I, p. 2823.
 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.
 C.J.U.E., 1^{er} juillet 2004, Florian W. WALLENTIN c. Riksskatteverket, C-169/03, *Rec. C.J.U.E.*, 2004, I, p. 6458, concl. Av. gén. Ph. Léger.
 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.
 C.J.U.E., 15 février 2007, Centro equestre da leziria grande L^{da} c. Bundesamt für finanzen, C-345/04, *Rec. C.J.U.E.*, 2007, I, p. 1425, concl. Av. gén. Ph. Léger.
 CJUE, 18 octobre 2012, (X NV c. Staatsecretaris van Financiën, C-498/10, www.curia.europa.eu, (16 mai 2015).

Annexes

Annexe 1

Example A: Management company receives performance fee for artistes (four persons)

D.MOLENAAR, H. GRAMS, « Rent-a-Star – The Purpose of Article 17(2) of the OECD Model », *Bulletin – Tax treaty Monitor*, October 2002, p. 506.

The artistes and the management company are residents of a treaty country.

– Performance fee	100,000	
– Agent fee: 10%	(10,000)	
– Production expenses	(30,000)	(directly related to performance)
– Indirect expenses	(15,000)	(yearly expenses, divided over various earnings)
– Salary for artistes	(20,000)	(monthly salary, divided over various earnings)
– Balance to artistes	(10,000)	(bonus)
– Profit/commission of management company:	<hr/>	
15%	15,000	

Unlimited approach:

Country of performance – source tax:	
20% x 100,000 =	20,000
Home country – income tax:	
35% x (20,000 + 10,000) =	10,500
tax credit (maximum)	<u>(10,500)</u>
balance due in home country	0
Excessive taxation: 10,500 – 20,000 =	(9,500)

Limited approach:

Country of performance – source tax:	
20% x (20,000 + 10,000) =	6,000
Home country – income tax:	
35% x (20,000 + 10,000) =	10,500
tax credit	<u>(6,000)</u>
income tax due	4,500
Excessive taxation: 6,000 – 6,000 =	0

This is comparable to illustration a) in Para. 11 of the 2000 Commentary.

Annexe 2

Example B-1: Football company receives fee for two exhibition games (16 sportsmen)

D.MOLENAAR, H. GRAMS, « Rent-a-Star – The Purpose of Article 17(2) of the OECD Model », *Bulletin – Tax treaty Monitor*, October 2002, p. 506.

The sportsmen and the football company are residents of a treaty country.

– Performance fee	130,000	
– Direct expenses	(30,000)	(directly related to performance)
– Indirect expenses	(40,000)	(yearly expenses, divided over various earnings)
– Salary for sportsmen	(50,000)	(monthly salary, divided over various earnings)
– Remaining profit for football company	<u>10,000</u>	

Unlimited approach:

Country of performance – source tax:	
20% x 130,000 =	26,000
Home country – income/corporation tax:	
35% x (50,000 + 10,000) =	<u>21,000</u>
tax credit (maximum)	(21,000)
balance due in home country	0
Excessive taxation: 21,000 – 26,000 =	(5,000)

Limited approach:

Country of performance – source tax:	
20% x 50,000 =	10,000
Home country – income/corporation tax:	
35% x (50,000 + 10,000) =	21,000
tax credit	(10,000)
balance due in home country	<u>11,000</u>
Excessive taxation: 10,000 – 10,000 =	0

This is comparable to illustration b) in Para. 11 of the 2000 Commentary.

Annexe 3

Example B-2: Classical orchestra - non-profit, subsidized, 60 musicians

D.MOLENAAR, H. GRAMS, « Rent-a-Star – The Purpose of Article 17(2) of the OECD Model », *Bulletin – Tax treaty Monitor*, October 2002, p. 506.

All the relevant parties are residents of a treaty country.

– Performance fee	60,000	
– Production expenses	(35,000)	(directly related to performance)
– Indirect expenses	(20,000)	(yearly expenses, divided over various earnings)
– Salaries for musicians	(27,000)	(monthly salary, divided over various earnings)
– Remaining balance for orchestra	<u>(22,000)</u>	(to be subsidized)

Unlimited approach:

Country of performance – source tax:		
20% x 60,000 =		12,000
Home country – income/corporation tax:		
35% x 27,000 =		9,450
tax credit (maximum)		<u>(9,450)</u>
balance due in home country		0
Excessive taxation: 9,450 – 12,000 =		(2,550)

Limited approach:

Country of performance – source tax:		
20% x 27,000 =		5,400
Home country – income/corporation tax:		
35% x 27,000 =		9,450
tax credit		<u>(5,400)</u>
balance due in home country		4,050
Excessive taxation: 5,400 – 5,400 =		0

This is comparable to illustration b) in Para. 11 of the 2000 Commentary.

Example C : Top artiste – lives in tax haven and has his personal company in the same territory

– Performance fee	150,000	
– Direct expenses	(60,000)	(directly related to performance)
– Indirect expenses	(30,000)	(yearly expenses, divided over various earnings)
	<hr/>	
– Salary for artiste	(20,000)	(monthly salary, divided over various earnings)
	<hr/>	
– Remaining profit for artiste	10,000	

Unlimited approach:

Country of performance – source tax:	
20% x 150,000 =	30,000
Home country – income/corporation tax:	
0% x (20,000 + 40,000) =	0
tax credit (maximum)	0
balance due in home country	0
Average tax rate on income :	
30,000 / (20,000 + 40,000) =	50 %

Limited approach: same result.

This is comparable to illustration c) in Para. 11 of the 2000 Commentary.