

# L'imposition des revenus des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives

(adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 mars 1987)

R (7)

## Table des matières

Introduction . . . . .	R(7)-3
I. Exposé du problème . . . . .	R(7)-3
A. Les activités . . . . .	R(7)-4
B. Portée du rapport . . . . .	R(7)-5
C. Les grands principes . . . . .	R(7)-6
II. Renseignements nécessaires . . . . .	R(7)-7
A. Expérience des pays . . . . .	R(7)-7
B. Sources de renseignements . . . . .	R(7)-8
III. Établissement et recouvrement de l'impôt en vertu de la législation nationale . . . . .	R(7)-9
A. Problèmes posés par l'imposition des artistes et sportifs non résidents . . . . .	R(7)-9
1. Professions dépendantes . . . . .	R(7)-9
2. Professions indépendantes . . . . .	R(7)-10
3. Problèmes divers . . . . .	R(7)-11
B. Problèmes posés par l'imposition des artistes et sportifs résidents . . . . .	R(7)-12
C. Mesures prises ou envisagées . . . . .	R(7)-13
1. Mesures ayant principalement pour objet un meilleur respect de la loi par les résidents . . . . .	R(7)-14
2. Mesures concernant les non-résidents . . . . .	R(7)-14
3. Lutte contre le recours abusif aux sociétés d'artistes . . . . .	R(7)-17
4. Quelques problèmes se posant aux gouvernements . . . . .	R(7)-18
IV. Interprétation et application des conventions bilatérales de double imposition . . . . .	R(7)-20
A. Introduction . . . . .	R(7)-20
B. Personnes visées par l'article 17 . . . . .	R(7)-20
1. Définition des termes « artistes » et « sportifs » . . . . .	R(7)-20
2. Personnel de soutien, imprésarios . . . . .	R(7)-21
3. Interprétation de l'expression « activités personnelles » . . . . .	R(7)-22
C. Revenus couverts par l'article 17 . . . . .	R(7)-23
1. Revenus de l'artiste ou du sportif autres que les rémunérations proprement dites . . . . .	R(7)-23

2. Revenus versés à une personne autre que l'artiste ou le sportif .....	R(7)-24
D. Autres problèmes connexes .....	R(7)-26
1. Détermination du revenu imposable .....	R(7)-26
2. Problèmes de ventilation .....	R(7)-27
3. Manifestations culturelles financées sur fonds publics ..	R(7)-27
4. Droit d'imposition subsidiaire du pays de la résidence...	R(7)-28
5. Situations triangulaires .....	R(7)-29
V. Conclusions .....	R(7)-29
A. Améliorations à apporter aux législations nationales .....	R(7)-29
B. Améliorations à apporter à la législation internationale .....	R(7)-30
1. Augmentation des échanges de renseignements .....	R(7)-30
2. Assistance au recouvrement .....	R(7)-31
Notes et références .....	R(7)-32
ANNEXE. Article 17 .....	R(7)-34

## INTRODUCTION

1. Cette étude est la seconde entreprise par le Comité des affaires fiscales sur les problèmes que pose l'imposition des activités itinérantes<sup>1</sup>. Elle examine le régime fiscal applicable aux artistes et aux sportifs résidents et non résidents.
2. Le rapport est fondé sur les contributions de 19 pays<sup>2</sup> et sauf indication contraire, les descriptions fournies se réfèrent à l'année 1986. Les réponses ont été analysées par le Groupe de travail sur l'évasion et la fraude fiscales et les questions relatives aux conventions fiscales ont été préparées par le Groupe de Travail sur la double imposition du Comité des affaires fiscales.
3. Le rapport a pour objet de décrire les principaux problèmes soulevés par l'imposition des revenus des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives, au niveau national et international, et de suggérer les moyens par lesquels ces problèmes peuvent être résolus.
4. Le rapport se divise en cinq parties. La partie I expose le problème ; la partie II examine les renseignements qui sont nécessaires aux autorités fiscales ; la partie III traite de l'établissement et du recouvrement de l'impôt et la partie IV de l'influence des conventions de double imposition. Des conclusions et propositions achèvent le rapport à la partie V.
5. Puisque ce rapport étudie, principalement le régime fiscal des « artistes et des sportifs », il convient de définir ces termes. Pour les besoins du présent rapport, ces termes couvrent toute personne engagée personnellement ou en tant que membre d'un groupe dans les activités artistiques ou sportives (voir partie IV, B i) pour l'élaboration de cette définition). Les termes « artistes et sportifs » sont employés également dans le titre de l'article 17 du Modèle de Convention de 1977 concernant le revenu et la fortune (ci-après dénommé Modèle de Convention de 1977). Cependant, un certain nombre de pays préfèrent l'expression « artistes du spectacle et sportifs » à celle « d'artistes et sportifs ». Dans le texte des Commentaires à l'article 17, on emploie soit l'une ou l'autre expression. Pour faciliter la rédaction, le présent rapport emploie l'expression « artiste et sportif », bien qu'il ait été décidé que dans la révision du Modèle de Convention de 1977, le terme « *sportsmen* » remplacerait le terme « *athletes* » dans la version anglaise. Quelquefois, le terme « acteur » est employé parce que plus court pour décrire les personnes qui exercent des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives.

R (7)

## I. EXPOSÉ DU PROBLÈME

6. Le monde du spectacle est caractérisé par des activités de courte durée (souvent représentation unique), une distinction de plus en plus ténue entre activités indépendantes ou dépendantes et activités commerciales et une

complexité des moyens d'évasion fiscale. On ne dispose pas de données chiffrées sérieuses indiquant le montant des revenus fraudés et celui des recettes fiscales perdues. Pourtant, dans les cas où les activités d'artistes et de sportifs ont donné lieu à des opérations systématiques de vérification fiscale (par exemple, au Canada et aux Pays-Bas), il est apparu nettement qu'il s'agissait là d'un domaine où le non respect des lois était largement répandu. Les études entreprises au Canada, par exemple, montrent que la fraude fiscale est pratiquée, consciemment ou inconsciemment, par les artistes aux revenus les plus bas dont les activités sont temporaires par nature. Le Royaume-Uni a une expérience analogue. Les acteurs de rang modeste font rarement connaître les gains occasionnels que leur procurent des emplois hors de leur profession. Ceux d'entre eux qui se produisent dans un club minimisent souvent leurs gains, en accord avec les dirigeants du club.

7. Des systèmes de fraude fiscale complexes faisant intervenir des refuges fiscaux sont fréquemment utilisés par des artistes et des sportifs de renom. Les autorités de certains pays estiment qu'ils n'ont pas une importance majeure étant donné le nombre limité de personnes qui se livrent à ce genre d'activités internationales et les montants relativement faibles mis en cause. Pourtant on est généralement d'accord pour estimer nuisible au climat fiscal général le fait qu'une catégorie de contribuables connus du public puisse échapper au paiement des impôts, ce qui justifie une action coordonnée entre les pays<sup>3</sup>.

### **A. Les activités**

8. La diversité des formes que revêtent les activités des artistes ou des sportifs est à l'origine des problèmes soulevés par leur imposition effective. Le succès peut être soudain, mais éphémère. De grosses sommes peuvent échoir tout d'un coup à des gens relativement ingénus — du point de vue des affaires — leurs revenus peuvent provenir de sources diverses et variées. Les voyages, les divertissements, la parade sous toutes ses formes sont inséparables de leurs activités ; enfin, des comptables plus aventureux que qualifiés sont généralement chargés de leurs intérêts. Ces activités ont connu, ces dernières années, une évolution rapide qui leur a donné de nouvelles formes de présentation et d'organisation. Sans doute, le cas le plus fréquent est celui de l'acteur bien connu dont le rôle est facile à définir, mais de plus en plus le monde du spectacle se caractérise par l'existence de groupes peu organisés et par une exploitation aux aspects multiples. Les meilleurs exemples sont fournis par l'industrie de la *pop-music*, qui opère par l'intermédiaire de chaînes complexes formées de sociétés à responsabilité limitée, d'associations, de co-entreprises et d'entreprises individuelles.

9. Autour des acteurs eux-mêmes gravite tout un entourage comprenant le « manager », un personnel varié chargé de la gestion et de la publicité et des

équipes de transport. Certains membres d'un groupe perçoivent des redevances et des droits pour la musique et/ou les textes ; tous bénéficient de différentes catégories de redevances pour l'enregistrement et la diffusion. Fréquemment, des sociétés différentes collectent les recettes dans les différentes parties du monde. Ces diverses formes d'organisation ont été élaborées pour répondre aux besoins d'une entreprise qui ignore les frontières géographiques et professionnelles et il est certain que les facultés d'innovation et la complexité de cette industrie seront amenées à se développer et peut-être à s'étendre à d'autres aspects de l'industrie du spectacle.

R (7)

## **B. Portée du rapport**

10. Cette diversité des situations ne permet guère d'en étudier, dans un seul rapport, tous les aspects fiscaux. On devra insister dans le présent rapport sur les problèmes caractéristiques à cette industrie. C'est pourquoi n'ont pas été abordés les problèmes généraux d'ordre interne concernant des services, quels qu'ils soient, dépendants ou indépendants, déjà examinés dans un précédent rapport (voir note 1). Un cas particulier serait celui des sportifs employés en permanence dans un pays (par exemple, les joueurs de football professionnels), qui sont normalement considérés comme des salariés de leurs clubs<sup>4</sup>.

11. En pratique, il est souvent délicat de faire une distinction entre les artistes ou sportifs professionnels, semi-professionnels ou amateurs ; on n'a pas cherché à la faire dans ce rapport. Il y a évidemment des cas — peut-être nombreux — où, par exemple, des amateurs sont défrayés (ou au-delà) de leurs dépenses, et d'autres où des professionnels exercent des activités, sans les déclarer, lorsqu'ils ne travaillent pas officiellement. Les problèmes que posent ces gains occasionnels ne se limitent pas aux domaines du sport ou du spectacle et sont soumis aux vérifications requises habituellement sur les activités « au noir ».

12. Les acteurs peuvent percevoir, directement ou indirectement, des revenus appartenant à des représentations effectives. Par exemple, les artistes percevront souvent des redevances de droits d'auteurs, ou d'autres recettes liées à la vente de disques ; ils peuvent bénéficier d'une publicité gratuite, ou même être rémunérés pour faire paraître leur nom dans une publicité. Les sportifs peuvent être rémunérés par des fabricants d'articles de sport, à condition qu'ils utilisent ces articles ou fassent de la publicité pour les produits de la marque. Assez souvent, artistes ou sportifs font de la publicité payée pour des marchandises sans rapport avec leurs activités. Pour les plus célèbres d'entre eux, des contrats et des revenus aussi divers les conduisent à se faire assister d'agents spécialisés qui prennent des dispositions fiscales à l'échelle internationale. La diversité des sources de revenus perçus par les

artistes ou sportifs posent aux administrations fiscales un certain nombre de problèmes pour la détermination de l'assiette de l'impôt.

13. Dans un certain nombre de cas, artistes et sportifs peuvent tirer plus de profit de ces activités connexes que de leur activité principale. Néanmoins, le présent rapport s'attache, en premier lieu, aux revenus liés à des représentations effectives, quand bien même cette distinction serait artificielle.

R (7)

### **C. Les grands principes**

14. Le principe le plus important sur lequel repose le présent rapport est que les revenus provenant des activités de divertissement et des activités sportives doivent être imposés de la même façon que ceux provenant de toute autre activité. Les exceptions à ce principe devront être réduites au minimum. Un problème peut se poser du fait que certains gouvernements peuvent accepter qu'une manifestation particulière soit dénommée « échange culturel » et qu'aucun impôt ne soit dû sur les bénéficiaires qui en résultent. En fait ces rencontres sont en général programmées dans un but lucratif et l'octroi d'un régime spécial à certaines manifestations de ce genre permet plus difficilement de résister à d'autres demandes analogues présentées par les représentants d'autres milieux nationaux, en invoquant des raisons de concurrence loyale. L'expérience montre que certaines administrations fiscales sont mieux à même que d'autres de résister aux groupes de pression qui invoquent « l'échange culturel » ou de vérifier que les recettes qui en proviennent sont imposables dans le pays de résidence. Les manifestations (qui par hypothèse ne génèrent pas de « revenus ») ou les autres représentations non imposables que donnent des troupes bénéficiant du soutien de l'État, posent des problèmes similaires. Le Comité estime que les privilèges fiscaux devraient être limités à des cas authentiques, justifiés, tels que les manifestations organisées au titre d'un programme officiel « d'échanges culturels ».

15. Le second principe sur lequel repose ce présent rapport est que les artistes et sportifs sont, comme tous les autres contribuables, effectivement imposables dans le pays de leur résidence. Alors que certains pays visent à exonérer les revenus d'origine étrangère, même dans ce cas, les revenus gagnés à l'étranger devraient être connus lorsque, l'impôt général sur le revenu étant progressif, les autres revenus sont pris en compte pour la détermination du taux de l'impôt.

16. Néanmoins, comme c'est généralement le cas pour les activités itinérantes, le pays de résidence identifie difficilement les activités exercées à l'étranger par ses résidents. Il devra donc s'en remettre surtout aux renseignements transmis par le pays où ces activités ont lieu. Pour cette

raison, et aussi pour éviter des difficultés d'ordre pratique, on a estimé qu'il faudrait s'en tenir au principe qui a inspiré l'article 17 du Modèle de Convention de 1977. Le présent rapport a donc principalement pour objet d'aider les pays membres à établir un système qui permette d'imposer effectivement les revenus des artistes et des sportifs dans le pays où ils se produisent.

17. L'imposition des artistes et des sportifs pose certains problèmes aux administrations fiscales. Il faut d'abord obtenir des renseignements sur les représentations qui ont lieu ; l'établissement, puis le recouvrement de l'impôt, soulèvent ensuite des problèmes qui tiennent à la nature même de la profession ou à l'utilisation de mécanismes licites d'évasion fiscale.

R (7)

## II. RENSEIGNEMENTS NÉCESSAIRES

18. La nature même de la profession exige que les activités de divertissement et les activités artistiques et sportives fassent l'objet d'une publicité destinée à attirer le public. Néanmoins, cette publicité dépend beaucoup de l'importance de la manifestation et l'expérience démontre qu'en de nombreux cas une grande partie de ces activités reste inconnue aux autorités fiscales. De plus, quand bien même les activités sont connues, il reste à identifier les acteurs eux-mêmes.

### A. *Expérience des pays*

19. L'expérience des pays participant à l'étude montre d'une manière générale qu'il serait encore moins réaliste, tant dans le domaine du spectacle et du sport que dans tout autre, de s'en remettre aux contribuables eux-mêmes pour déclarer avec exactitude les revenus qu'ils ont gagnés dans leur pays de résidence et à l'étranger, étant donné la facilité pour nombre d'acteurs de dissimuler ces revenus. Ainsi dans certains pays, les milieux du spectacle et du sport croient communément que toutes les sommes gagnées à l'étranger sont exonérées d'impôt dans le pays de résidence et cette croyance se reflète fréquemment dans les déclarations comme dans la comptabilité. En l'absence d'autres moyens de vérification, les autorités fiscales ne seront donc pas en mesure d'imposer ces activités.

20. Lorsque dans un pays, des artistes et des sportifs exercent des activités de caractère dépendant, il est possible qu'ils relèvent d'un système de retenue à la source de l'impôt sur les salaires ou d'un système d'impôt sur les salaires de sorte que leurs employeurs (si ceux-ci sont installés dans ce pays) déclareront cette partie de leurs revenus. Cependant, lorsque l'employeur est une société à responsabilité limitée contrôlée, on peut ne pas toujours se rendre compte de l'importance de l'affaire. Les dossiers d'imposition à la source peuvent n'indiquer que le nom véritable de l'artiste ou du sportif et

non son nom de théâtre. D'autre part, le nom de la société peut n'évoquer aucune association avec l'industrie du spectacle. Le problème s'accroît lorsque, et c'est de plus en plus souvent le cas, une multitude de sociétés de capitaux sont créées pour percevoir des revenus de diverses sources. Des problèmes supplémentaires peuvent se poser si l'employeur est installé à l'étranger (c'est-à-dire qu'il n'a pas à se conformer aux règles de la retenue à la source). En l'absence de tout système de retenue à la source, les renseignements obtenus par le système habituel de déclaration des salaires peuvent être inutiles en raison du temps qui a pu s'écouler depuis que les revenus ont été perçus et aussi parce que la situation de l'artiste ou du sportif (ou sa résidence) a pu changer.

21. La plupart des difficultés sont provoquées par les artistes et sportifs, indépendants, et c'est surtout à l'intention de ceux-ci qu'il est souhaitable d'élaborer un système efficace de collecte de renseignements. Cependant, l'identification et la localisation de ces gens sont habituellement problématiques, même lorsqu'existent des contrats écrits, en raison d'un certain nombre de facteurs : usage de pseudonymes ou de noms de théâtre dans les contrats passés avec les agences ; déclaration de faux numéros de sécurité sociale lorsqu'ils sont mentionnés dans les contrats ; paiements des prestations en espèces, après déduction des commissions des agents ; difficultés pour retrouver et localiser les contribuables deux ou trois ans après la prestation du service.

## **B. Sources de renseignements**

22. Les difficultés exposées ci-avant exigent que les renseignements sur la représentation elle-même soient obtenus dès que possible et de préférence avant qu'elle ait lieu. Les pays ont indiqué un certain nombre de sources, sans rapport avec la fiscalité, qui peuvent permettre d'obtenir des informations d'ordre général, par exemple, la publicité dans la presse et ailleurs, les revues spécialisées et les périodiques. Parfois, la presse spécialisée (Irlande) fait état des prix en espèces gagnés par les sportifs de renom. Au Royaume-Uni la plupart des agences de concerts connues, les sociétés de radio et de télévision, donnent par avance avis des tournées, les principaux imprésarios font de même aux Pays-Bas. Dans certains pays (telle la France), les sociétés d'auteurs ou d'artistes sont d'utiles sources de renseignements sur les représentations à venir ou passées. On peut aussi obtenir par avance des renseignements sur la venue prochaine d'artistes ou de sportifs étrangers par l'intermédiaire des services officiels d'immigration ou autres (Royaume-Uni, Suède), bien que les permis de travail ne précisent pas nécessairement où les artistes et sportifs doivent se produire, ni quand, ni combien de fois (Suède). Pour ce qui concerne les athlètes qui prennent part à des tournois internationaux, une autre source importante de renseignements est constituée par les fédérations sportives



nationales qui peuvent être à même, dans le cadre de la supervision des accords relatifs aux manifestations sportives qui se déroulent dans leur pays, d'identifier les athlètes qui participent à ces manifestations. Enfin, dans certains pays, les renseignements seront donnés par avance pour des raisons fiscales (par exemple, au Canada pour obtenir une réduction de la retenue à la source, ou au Danemark pour obtenir une « carte fiscale »).

23. Néanmoins, dans la plupart des pays, les renseignements ne sont habituellement disponibles qu'après la manifestation, grâce aux contacts avec les bureaux locaux des impôts (Belgique, où est perçue une taxe locale), aux rapports des agences de spectacles, des théâtres, des services de radiodiffusion, etc. Comme on l'a indiqué précédemment, les renseignements seront souvent disponibles trop tard pour que l'acteur puisse être effectivement imposé. Dans de nombreux cas aussi, l'entrepreneur de spectacles est un non-résident, de sorte que la possibilité d'obtenir des renseignements après-coup est assez faible (voir partie IV).

R (7)

### III. ÉTABLISSEMENT ET RECOUVREMENT DE L'IMPÔT EN VERTU DE LA LÉGISLATION NATIONALE

24. Bien que les pays aient une expérience très variable en ce qui concerne l'établissement et le recouvrement de l'impôt dû par les artistes et les sportifs, ils ont fait état d'un certain nombre de difficultés. Les problèmes que posent l'établissement ou le recouvrement des impôts dus par les artistes ou les sportifs non résidents ou résidents, sont exposés brièvement ci-dessous, de même que certaines des mesures qui ont été prises pour y remédier.

#### A. *Problèmes posés par l'imposition des artistes et sportifs non résidents*

##### 1. *Professions dépendantes*

25. Dans certains pays, aucun impôt n'est dû sur les revenus qui y sont perçus par des non-résidents au titre de services à caractère dépendant, si l'employeur est une société étrangère qui n'y a pas d'établissement stable, ce qui ouvre de larges perspectives à la fraude fiscale : l'un des artifices les plus célèbres est le « contrat d'exclusivité » passé avec des employeurs étrangers. D'autres pays dont le système fiscal ignore ces restrictions et qui peuvent imposer les revenus ayant leur source sur leur territoire à condition qu'ils se rapportent à des activités y exercées, constatent aussi que les « contrats d'exclusivité » sont utilisés pour supprimer ou réduire la charge fiscale. L'artiste ou le sportif qui reçoit des versements de l'étranger peut attribuer à ses revenus une origine étrangère. De ce fait, le revenu peut échapper complètement à l'impôt (c'est le cas par exemple, en Australie).

26. Un des cas les plus représentatifs de ce genre de contrat est celui où le prestataire de services reçoit de l'employeur étranger un salaire pour des services rendus dans le pays où la représentation a eu lieu. Il n'existe aucun lien juridique entre l'organisateur d'une manifestation dans un pays et l'artiste ou le sportif. La société étrangère conclut avec l'organisateur un contrat qui prévoit un versement forfaitaire comprenant la rémunération de l'artiste ou du sportif en même temps que celle de la société qui aménage et organise la représentation. Ce versement est habituellement fait à l'étranger, souvent avant même la représentation. Les contrats étant signés et les autres opérations étant réalisées à l'étranger, on ne peut soutenir que la société exerce des activités dans le pays où a lieu la représentation. Très souvent, le salaire que la société doit à l'artiste ou au sportif est versé hors du pays où a lieu la représentation. Nombre de ces employeurs étrangers sont des sociétés contrôlées par les acteurs eux-mêmes et qui ont leur siège dans des refuges fiscaux (sociétés de locations d'artistes). Il existe aussi des organisations<sup>5</sup> qui se spécialisent dans la conclusion de contrats de travail avec des artistes et des sportifs.

27. L'administration fiscale qui conserve le droit d'imposer dans le pays, malgré l'interposition d'une société bénéficiant d'un droit d'exclusivité, est confrontée à un problème supplémentaire : déterminer le montant de la rémunération qui correspond au service que l'artiste ou le sportif a rendu dans le pays. Étant donné le caractère fictif du contrat<sup>6</sup>, il est évident que la méthode qui s'imposerait — c'est-à-dire une répartition, au prorata du temps, de la rémunération prévue par le contrat — est susceptible de provoquer des abus.

28. Lorsque des services de caractère dépendant sont exécutés directement pour le producteur national, l'imposition soulève, en principe, moins de difficultés. Les artistes et les sportifs seront souvent assujettis à l'impôt sur les salaires (ou pré-compte) sur les sommes qui leur sont versées, et la législation peut fort bien prévoir la responsabilité fiscale légale de celui qui verse la rémunération (Allemagne, Autriche, Belgique, Pays-Bas, par exemple)<sup>7</sup>. Il en résulte un problème de contrôle analogue à celui que posent d'autres activités dépendantes, mais que renforcent le caractère itinérant des activités et la difficulté d'obtenir des renseignements suffisants (voir partie II ci-dessus), de sorte que les instruments habituels d'établissement et de recouvrement (retenue à la source) ne peuvent être utilisés efficacement.

## 2. Professions indépendantes

29. Les problèmes posés par l'imposition des activités indépendantes des artistes et des sportifs sont assimilables à ceux que l'on rencontre habituellement dans ce domaine. Néanmoins, la mobilité et la souplesse de ces activités, notamment la facilité avec laquelle l'artiste ou le sportif peut à

son gré donner à ses activités un caractère dépendant ou indépendant, accroissent les difficultés. Les changements fréquents d'employeurs ou d'imprésarios, souvent eux-mêmes peu stables et assujettis à des obligations de déclaration plus libérales, le fait aussi qu'artistes ou sportifs peuvent souvent quitter le pays sans préavis, ouvrent de larges possibilités à la fraude et, en l'absence de toute retenue à la source, rendent problématiques l'établissement et le recouvrement des impôts (voir paragraphes 45 à 47 ci-dessous).

30. En l'absence de retenue à la source, l'imposition des revenus des activités indépendantes pose un problème particulier, celui de l'assiette et du calendrier de l'établissement. L'imposition des revenus professionnels tirés d'activités indépendantes est en effet dans ce cas établie au cours de l'année qui suit celle de la réalisation des revenus ; de ce fait, la plupart du temps, la mise en recouvrement de l'impôt n'intervient qu'après le départ du contribuable du pays d'imposition.

31. Même lorsque les versements concernant les activités exercées par des non-résidents dans le pays sont soumis à une retenue à la source, quelques problèmes d'évasion peuvent se poser ; par exemple, si le producteur n'est pas tenu de retenir l'impôt lorsqu'il fait un versement à une société nationale (par exemple, au Canada), les artistes ou sportifs non résidents constitueront une société de ce genre qui figurera, dans les contrats passés, avec une adresse dans ce pays (en général celle d'un avocat) où sont versés les revenus. L'argent est alors déposé sur un compte en banque dans le pays et, tout de suite après, retiré par l'artiste ou le sportif non résident.

### 3. Problèmes divers

32. Les revenus considérés comme revenus d'entreprise provenant des activités d'artistes ou de sportifs non résidents ne seront en général imposables que s'il existe un établissement stable dans le pays considéré. La législation de certains pays considère que certains revenus de sportifs et artistes constituent des revenus d'entreprise. Dans ce cas, les possibilités d'évasion fiscale ou de non-imposition sont assez étendues<sup>8</sup>.

33. Dans certains cas, la représentation de l'artiste ou du sportif est « vendue » aux organisateurs locaux comme faisant partie d'un spectacle complet. Le contrat qui porte sur ce « tout » ne visant pas un artiste en particulier et comprenant diverses catégories de services, on ne peut guère considérer qu'il s'agit de prestations artistiques. Il échapperait ainsi à l'imposition dans le pays puisqu'il n'y a pas d'établissement stable.

34. Un autre cas où des abus peuvent être le fait de non-résidents concerne l'imposition des versements reçus pour des enregistrements. Le Royaume-Uni a noté par exemple qu'ils sont imposables au titre de redevances sur les

ventes de l'année au cours de laquelle l'exécutant arrive dans le pays, à condition que l'enregistrement ait été fait dans ce pays et en vertu d'un contrat passé avec une société résidente. L'assujettissement à l'impôt est facilement évité, en particulier lorsque l'enregistrement est fait pour le compte d'une société multinationale importante, le contrat étant passé avec une filiale non résidente.

R (7)

## **B. Problèmes posés par l'imposition des artistes et sportifs résidents**

35. Sans doute, l'imposition d'artistes ou de sportifs résidents pose-t-elle surtout les problèmes que pose l'application, plus générale, de la législation nationale en vigueur, mais le non-respect de la loi est également largement répandu dans ce domaine particulier. Les artistes et sportifs résidents exercent en effet des activités itinérantes dans le pays ; les problèmes que pose leur imposition ne sont pas, à bien des égards, différents de ceux que soulève l'imposition de non-résidents.

36. Comme on l'a indiqué précédemment dans le présent rapport, l'une des principales difficultés pour l'administration est d'obtenir des renseignements sur les activités — c'est-à-dire, de lutter contre la sous-évaluation ou la non-divulgaration des gains et contre le partage des revenus entre des sociétés à responsabilité limitée contrôlées par l'artiste — et de veiller à ce que les autorités fiscales disposent, en lieu et en temps voulus, des données nécessaires ; il est notoire que les artistes et les sportifs montrent peu de diligence pour leurs affaires financières et le fisc peut toujours craindre de rester les mains vides.

37. Les autorités fiscales éprouvent des difficultés particulières lorsque la législation ne prévoit pas la retenue d'impôt à la source au titre des services rendus par des travailleurs indépendants résidents. Même lorsque ce sont des agences qui fournissent les services des artistes et des sportifs, les contrats sont parfois considérés comme des « contrats de services », et non comme des contrats de travail (Canada). Dans certains pays, des problèmes résultent de ce qu'un grand nombre d'organismes de spectacles ne sont pas des commerçants et ne sont pas imposables ; ils n'ont donc pas intérêt, sur le plan fiscal, à tenir une comptabilité ou à fournir des renseignements aux autorités fiscales.

38. Les administrations fiscales sont particulièrement mal placées en ce qui concerne les prestations à l'étranger et elles doivent essentiellement s'en remettre aux déclarations de revenus de chacun. La rémunération de l'artiste et du sportif lui est souvent versée pour des activités qui sont en partie exercées à l'étranger, sans préciser la part de la rémunération imputable à ses activités dans le pays considéré. Il en résulte des difficultés pratiques pour

déterminer l'assiette de l'impôt. D'autre part, des déductions exagérées au titre des « dépenses professionnelles » sont souvent demandées.

39. Il faut mentionner spécialement les arrangements par lesquels des artistes ou des sportifs résidents — en général bien connus — s'efforcent de se dégager du statut de professionnels indépendants pour obtenir celui de professionnels dépendants. Ce faisant, ils ont en général pour objet d'accumuler des revenus à l'étranger en créant, dans un refuge fiscal, une société fictive, ou en utilisant à l'étranger les services « d'employeurs » d'agences spécialisées, ce qui soulève alors les problèmes évoqués aux paragraphes 26 et 27 ci-dessus.

40. Ils peuvent aussi, néanmoins, avoir des motifs d'ordre purement national. Le Canada et les États-Unis ont eu des difficultés avec des personnes physiques appartenant au monde du spectacle ou du sport qui ont conclu des accords par lesquels ils constituent une société (en général, l'artiste ou le sportif en détient lui-même les actions) qui passe ensuite avec eux en tant que salariés des contrats de prestation de services. Les avantages fiscaux de ces accords résultent de ce que le taux d'imposition de la société est, en général, inférieur à celui d'une personne physique recueillant des revenus élevés. De plus, la société peut « employer » le conjoint de l'artiste ou du sportif, ce qui complète l'étalement des revenus. La société peut déduire des sommes reçues certaines dépenses, telles que la rémunération de l'agent, dépenses qu'une personne physique ne serait pas autorisée à déduire des revenus de son travail.

### **C. Mesures prises ou envisagées**

41. Diverses mesures, prises ou envisagées pour appliquer plus strictement la loi aux activités de divertissement et aux activités artistiques et sportives sont exposées dans la présente section<sup>9</sup>. Les problèmes soulevés par l'imposition effective des artistes ou des sportifs étant, dans une certaine mesure, analogues, quel que soit le lieu où les prestations sont exécutées, on voit par là combien il est nécessaire que chaque pays dispose de procédures adéquates tant pour ses besoins fiscaux propres que pour venir en aide à d'autres pays. C'est pourquoi on étudie aussi, dans la présente section, quelques questions plus générales qui se posent lorsqu'on essaie de mettre au point des instruments efficaces pour imposer, d'une part les résidents et les non-résidents, et d'autre part les artistes et les sportifs ainsi que les autres prestataires de services, dépendants ou indépendants.

## 1. *Mesures ayant principalement pour objet un meilleur respect de la loi par les résidents*

42. Dans certains pays (France et Royaume-Uni), les autorités disposent de pouvoirs généraux pour exiger que soient déclarés les paiements (honoraires, commissions, etc.) faits par des résidents à des personnes qui ne sont pas leurs salariés qu'il s'agisse de résidents ou de non-résidents. Comme le monde du spectacle et du sport tend à se soustraire délibérément à la loi, ces pays estiment ces renseignements indispensables pour lutter contre l'évasion et la fraude fiscales. Sur le plan administratif, les dispositions législatives seront plus efficaces s'il existe un système assurant que les renseignements soient le plus tôt possible consignés dans le dossier fiscal de la personne concernée. D'après l'expérience du Royaume-Uni, ce genre d'arrangement doit être étayé par un dispositif contrôlant l'évolution de la situation et l'apparition de talents nouveaux, afin de les imposer avant que l'argent soit dépensé. De plus, une centralisation est considérée comme indispensable afin d'accomplir au mieux les tâches, c'est-à-dire de réunir tous les dossiers correspondants, ceux de la personne et ceux des sociétés auxquelles elle est affiliée. Une action en ordre dispersé, où les divers bureaux n'ont pas une vue d'ensemble de la situation, a toujours moins de succès.

43. Une autre mesure adoptée par la France et le Royaume-Uni est la « transparence » qui permet de « voir au-delà » des sociétés étrangères contrôlées que des résidents ont constituées pour percevoir les revenus provenant de leurs activités ou dont ils disposent. Dans un cas comme dans l'autre, ces dispositions ne sont pas limitées au domaine du divertissement ou du sport. Le système français qui s'applique aussi aux non-résidents est exposé aux paragraphes 55 et 56 ci-après. Quant à la législation du Royaume-Uni, elle n'a pas eu d'impact réel notable dans ce domaine particulier, mais son existence même dissuade de commettre des abus flagrants.

## 2. *Mesures concernant les non-résidents*

### **a) L'impôt sur le revenu**

44. En l'absence de textes législatifs particuliers applicables aux artistes et aux sportifs (ou d'une manière générale aux professions indépendantes), certains pays (tel le Royaume-Uni jusqu'à récemment), ont tenté de centraliser tout ce qui a trait à l'imposition des visiteurs étrangers. Une telle approche n'est possible qu'en établissant des liens directs entre les services fiscaux et l'industrie et que si les services fiscaux sont tenus informés des tournées par les principaux artistes et sportifs non résidents.

45. La plupart des pays estiment, cependant, que les autorités fiscales doivent avoir à leur disposition des techniques spéciales pour établir et

recouvrer l'impôt dû par les artistes et les sportifs. En principe, la retenue des impôts à la source est un instrument efficace que la législation nationale propose pour les cas où les revenus sont versés à des personnes itinérantes. Les impôts retenus à la source peuvent, en général, être prélevés sur les revenus versés aux personnes exerçant des professions dépendantes, mais ils le sont aussi sur les revenus versés dans certains pays à des non-résidents exerçant des professions indépendantes (par exemple, en Allemagne, en Autriche, en Belgique, au Canada, au Japon et au Royaume-Uni). Des techniques analogues sont utilisées pour les « impôts spéciaux sur les artistes », dont il est question aux paragraphes 48 à 53 ci-après.

46. Plusieurs pays appliquent des règles spéciales aux artistes et aux sportifs. Dans ceux où les non-résidents ne sont assujettis à l'impôt sur le revenu que si le revenu provient d'un établissement stable ou d'une base fixe, le système peut être amélioré en considérant les revenus versés aux artistes ou aux sportifs non-résidents comme des salaires provenant d'un emploi (Pays-Bas) ou en prévoyant que le droit d'imposition peut être exercé quand bien même l'artiste ou le sportif ne disposerait pas d'un établissement stable dans le pays (Allemagne et Autriche). En Espagne et au Portugal, les artistes non résidents sont assujettis à une retenue à la source de 18 et de 5 pour cent respectivement. En Suisse, l'impôt est prélevé à la source sur les revenus versés aux artistes et sportifs non résidents en faisant application, après déduction des dépenses, d'un barème fiscal progressif comportant quatre tranches.

47. L'objectif étant d'imposer effectivement les revenus provenant des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives dans le pays où elles ont lieu, le Comité estime que la législation nationale devrait, théoriquement, dans le contexte de l'impôt général sur le revenu, prévoir une retenue à la source de l'impôt sur les versements faits à des artistes ou des sportifs non résidents<sup>10</sup>. Pour plus d'efficacité, cette formule devrait s'appliquer aussi lorsque l'artiste ou le sportif n'a pas de base fixe, ou lorsqu'il est le salarié d'une société étrangère ne disposant pas d'un établissement stable dans le pays. Dans un même souci d'efficacité, le taux de la retenue devrait probablement être fixé à un niveau assez élevé. Enfin, le débiteur des revenus pourrait être tenu pour responsable du paiement de l'impôt prélevé à la source (c'est actuellement le cas en Allemagne, en Autriche, en Belgique, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni à partir du 6 avril 1987).

## **b) Impôts spéciaux sur les artistes et les sportifs**

48. En Norvège et en Suède, un impôt spécial sur les artistes remplace l'impôt général sur le revenu des prestations fournies par les artistes et les sportifs dans ces pays. Son objectif fondamental est d'assurer le paiement de

l'impôt dans le pays qui verse la rémunération, c'est-à-dire à la source, par l'utilisation d'une formule technique appropriée<sup>11</sup>. Tel qu'il est conçu, l'impôt est souvent considéré comme étant à la charge de l'organisateur, ce qui donne lieu à des demandes d'exonération qui font dévier le système de ses principes fondamentaux.

R (7)

49. En Norvège et en Suède, cet impôt est perçu à titre définitif et est fixé à un certain pourcentage du revenu brut estimé perçu par les artistes ou les sportifs (30 et 15 pour cent en Suède selon que l'artiste ou le sportif se borne à participer à une représentation, ou bien qu'il l'organise lui-même). Ces impôts qui constituent donc une forme simplifiée de l'impôt habituel sur le revenu qu'ils remplacent, sont toujours considérés comme des impôts sur le revenu pour l'application des conventions de double imposition.

50. L'organisateur de la manifestation, qu'il soit ou non l'exécutant lui-même, est responsable du paiement de l'impôt. En Norvège, il est également tenu de déposer auprès de l'autorité chargée du recouvrement un exposé détaillé des dispositions prises et, sur demande, de présenter les contrats. En Suède, jusqu'en 1977 une autorisation préalable pour la plupart des représentations était nécessaire, mais depuis cette date l'absence de demande d'autorisation n'entraîne aucune amende.

51. À certains égards ces impôts spéciaux peuvent aussi, l'expérience le montre, faire l'objet d'abus. Le principal problème est celui du recensement des activités, d'autant plus que des permis de travail ne sont pas exigés des citoyens des pays nordiques, alors que ces permis devraient, en principe, être délivrés avant la représentation. Des problèmes se posent aussi concernant l'assiette de l'impôt, par exemple en cas de recours à des sociétés sous contrôle étranger et en cas de double contrat. Enfin, il peut aussi y avoir des problèmes de recouvrement, comme en Norvège, où celui-ci n'a lieu qu'après la représentation, aucun paiement anticipé ni aucune caution n'étant exigés. Le faible taux d'imposition auquel sont assujettis les artistes et sportifs, et le fait qu'après six mois de séjour dans le pays ils sont obligatoirement assujettis à l'impôt normal sur le revenu, se conjuguent pour offrir des possibilités de fraude et susciter des difficultés administratives<sup>12</sup>.

52. Un problème important, pour la Norvège et la Suède, provient de ce que l'impôt est considéré comme un impôt frappant l'organisateur et non l'artiste ou le sportif, ce qui tend à faire croire que le revenu des artistes et sportifs non résidents n'est pas imposé. L'impôt, soutient-on, est un prélèvement supplémentaire injustifié opéré sur les activités culturelles du pays, et il n'est pas équitable non plus, étant donné les larges exonérations accordées en pratique (en Suède, au moyen de déductions accordées aux artistes se produisant dans le cadre d'échanges culturels).



53. On a pris note de ce que la révision de ces dispositions était en cours et que des propositions avaient été faites en vue d'améliorer la collecte de renseignements, en renforçant les obligations de déclaration (Norvège), ou pour améliorer l'établissement et le recouvrement de l'impôt. En Suède, on porte une attention particulière aux problèmes soulevés par l'établissement d'un impôt sur le montant brut des rémunérations, sans tenir compte des nombreux frais et dépenses encourus par les différentes catégories d'artistes. Cependant, l'expérience de ces pays semble montrer que l'efficacité d'un tel impôt dépend de la manière dont il est établi et administré ; de plus, ceci pose aux gouvernements des problèmes de caractère plus général auxquels vont être consacrés les paragraphes 60 à 63 ci-après.

### 3. *Lutte contre le recours abusif aux sociétés d'artistes*

54. Il est assez difficile de lutter contre l'utilisation des « contrats d'exclusivité » passés avec des sociétés d'artistes, lorsqu'il n'existe pas dans la législation nationale de dispositions permettant de « percer » l'écran que constitue la société (c'est le cas aux Pays-Bas). Des pays comme l'Allemagne, l'Autriche, la France et le Royaume-Uni ont pris des mesures particulières à l'égard de ce genre de situation et aux États-Unis certaines dispositions leur sont aussi applicables. En Autriche, les lois relatives à l'impôt sur le revenu prévoient (depuis 1972) que les revenus que des artistes ou des sportifs non résidents tirent des activités indépendantes exercées en Autriche sont assujettis à un prélèvement à la source, même s'ils sont versés à un tiers (par exemple, à une société d'artistes). Les récentes dispositions prises par le Royaume-Uni ont le même effet.

55. En France, depuis 1972, la législation fiscale contient des dispositions spéciales ne visant pas seulement les artistes et les sportifs, selon lesquelles les sommes perçues par une personne hors de France en rémunération de services exécutés en France par une autre personne sont imposables en France dans certaines conditions. À l'origine, l'application de ces dispositions était limitée aux revenus perçus par des sociétés enregistrées hors de France pour des services rendus en France ou à l'étranger par des personnes physiques résidant en France, si celles-ci détenaient le contrôle, direct ou indirect de ces sociétés ou si ces sociétés n'avaient pas d'activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services ou, en tout état de cause, lorsque la société était enregistrée dans un pays n'ayant pas passé avec la France de convention fiscale générale en matière d'impôt sur le revenu. Le texte des dispositions de 1972 met à la charge de l'administration fiscale la preuve que la personne réside en France et l'enquête présente un certain nombre de difficultés pratiques. Le principal intérêt de cette disposition serait son caractère dissuasif.

56. Ces mesures ont été modifiées en 1980, afin d'englober aussi bien les prestataires de services résidant en France que les non-résidents et les sociétés aussi bien que les personnes physiques. Elles sont applicables dans tous les cas où la personne qui reçoit les sommes en cause est installée dans un pays à faible imposition. Dans d'autres cas, elles s'appliqueront sauf si les prestataires de services ont démontré qu'ils n'exercent aucun contrôle sur la personne qui reçoit les paiements, ou que cette dernière exerce à titre principal une activité industrielle ou commerciale. Enfin, la personne qui perçoit les rémunérations est solidairement responsable du paiement de l'impôt et les autorités fiscales peuvent désormais recouvrer entre les mains de tierces personnes (par exemple, les organisateurs) les sommes nécessaires à l'acquittement de l'impôt.

57. En Allemagne, une disposition de la loi de l'impôt sur le revenu est entrée en vigueur le 20 décembre 1985. Elle classe comme revenus provenant d'activités industrielles et commerciales les revenus provenant de représentations artistiques, sportives ou similaires exécutées en Allemagne, ou de leur exploitation. Y sont inclus également les revenus provenant d'activités découlant de ces services. Ceci s'applique sans rechercher qui perçoit ces revenus. Il n'est pas nécessaire d'être un établissement stable ou un représentant permanent en Allemagne. En outre, l'impôt sur le revenu est prélevé sur un tel revenu sans tenir compte de la personne à qui il revient.

58. Aux États-Unis, l'administration fiscale a décrété (*Revenue Ruling 74.330*) que lorsque, notamment, l'artiste ou le sportif conserve le contrôle pratique de ses activités, il n'y a pas de relations d'employeur à salarié ; cette règle a permis de faire obstacle à l'utilisation abusive d'une convention fiscale dans le cas où une dérogation était réclamée en application de la règle des 183 jours. Aux États-Unis aussi les dispositions applicables aux sociétés holding étrangères s'étendent aux revenus provenant des prestations exécutées à la suite de certains contrats personnels de services. Ainsi, un artiste ou un sportif américain détenant 25 pour cent ou plus des actifs d'une société holding étrangère ne peut échapper à l'impôt aux États-Unis en accomplissant ses prestations pour le compte de cette entreprise.

59. On n'a encore qu'une expérience assez limitée concernant l'efficacité de ces mesures, mais le Comité estime qu'elles donnent d'utiles moyens pour combattre, dans le contexte de la législation relative à l'impôt sur le revenu, le recours aux sociétés fictives<sup>13</sup>.

#### 4. Quelques problèmes se posant aux gouvernements

60. L'étude des suggestions permettant d'améliorer, d'une manière générale, la législation nationale soulève des questions d'une portée assez étendue. Même lorsque les pays conviennent qu'en principe l'imposition devrait être

établie au lieu où sont exécutées les prestations et qu'il faudrait éviter des distorsions entre les modes d'imposition, ils ne conçoivent pas leurs systèmes de la même façon, ce qui n'est pas sans influencer sur les réponses aux deux questions suivantes :

1. Dans quelle mesure doit-on réserver un régime semblable, ou différent, aux artistes et sportifs selon qu'ils sont résidents ou non résidents ?
2. Dans quelle mesure les artistes et sportifs doivent-ils être traités différemment, d'autres prestataires de services dépendants ou indépendants ?

61. Pour ce qui est du premier point, les différences de régime pratiquées dans certains pays modifient les conditions de la concurrence et provoquent des réactions pour justifier un système harmonisé, dans lequel artistes et sportifs, résidents et non résidents, seraient soumis à un régime identique et subiraient le même impôt. Ainsi disparaîtrait une incitation à l'évasion fiscale où l'on fait jouer le statut de résident et seraient évitées certaines difficultés administratives (par exemple, lorsque l'artiste résident est membre d'un orchestre non résident, ce que l'organisateur de la manifestation peut ignorer). D'une manière plus générale, on pourrait soutenir qu'étant donné la nature de la profession et les problèmes fiscaux similaires qui se posent dans les deux situations (par exemple, pour détecter les activités), un système identique devrait s'appliquer aux résidents et aux non-résidents.

62. La création de régimes d'imposition spéciaux pour les artistes et sportifs les met nécessairement à l'écart des autres catégories de contribuables, qu'ils soient résidents ou non résidents. Il semble que, dans certains pays, il pourrait en résulter certaines difficultés, quand bien même des régimes spéciaux pourraient être conçus pour diverses autres catégories de contribuables (par exemple, les sous-traitants). Dans ces pays, on considère qu'il serait préférable pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales dans ce domaine d'utiliser des moyens qui ne séparent pas les artistes et sportifs des principales catégories de contribuables auxquelles ils appartiennent, c'est-à-dire des professions dépendantes ou indépendantes.

63. Il a été noté que pour éviter toute discrimination, un impôt retenu à la source pourrait s'appliquer à toutes les professions indépendantes, et non pas seulement aux artistes ou sportifs, ou bien à ceux qui passent des contrats à titre indépendant : cet impôt pourrait s'appliquer aux résidents comme aux non-résidents. On pourrait aussi, comme l'a fait la législation française, rendre applicables à toutes les catégories de prestations considérées certaines mesures de lutte contre la fraude et l'évasion prises à l'égard des professions dépendantes (sociétés d'artistes étrangères). Ces dispositions de caractère

plus général seraient utilisées aussi à l'égard des revenus provenant d'autres catégories d'activités itinérantes.

## **IV. INTERPRÉTATION ET APPLICATION DES CONVENTIONS BILATÉRALES DE DOUBLE IMPOSITION**

R (7)

### **A. Introduction**

64. Les dispositions du Modèle de Convention de 1977 qui peuvent concerner l'imposition des artistes ou des sportifs sont nombreuses. Ces personnes sont souvent en mesure de recueillir des revenus de natures diverses et de plusieurs sources, car les conditions d'exercice de leur activité peuvent varier largement.

65. Les revenus des artistes et des sportifs relèvent cependant au premier chef des dispositions de l'article 17 du Modèle de Convention aux termes desquelles :

1. Nonobstant les dispositions des articles 14 et 15, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre État.
2. Lorsque les revenus d'activités qu'un artiste du spectacle ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif lui-même mais à une autre personne, ces revenus sont imposables nonobstant les dispositions des articles 7, 14 et 15, dans l'État contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées.

66. Les raisons pour lesquelles ces dispositions ont été proposées dans le Modèle sont exposées dans les cinq paragraphes des Commentaires, sur lesquels le Canada et les États-Unis ont présenté une observation.

### **B. Personnes visées par l'article 17**

#### *1. Définition des termes « artistes » et « sportifs »*

67. La première question est de savoir si les termes « artistes » (tel qu'il apparaît dans le titre de l'article 17) et « sportifs » sont suffisamment larges pour couvrir toutes les personnes que l'on souhaite imposer au titre de l'article 17.

68. En ce qui concerne les « artistes », on a noté que le paragraphe 1 de l'article donne des exemples de personnes à classer parmi les « artistes du spectacle ». Toutefois, cette liste ne doit pas être considérée comme exhaustive. Il a été convenu qu'il n'était pas possible de donner une définition générale précise du terme « artiste du spectacle » et qu'il pouvait exister un très large éventail de situations. D'une part, ce terme inclut clairement l'acteur de théâtre, l'acteur de cinéma et l'acteur participant à des films publicitaires télévisés (anciens sportifs y compris). L'article 17 peut aussi être appliqué aux artistes et sportifs participant à des activités de nature politique, sociale, religieuse ou charitable, dès lors que ces activités comportent un élément de divertissement. D'autre part, les conférenciers, et naturellement, les personnes interviewées à la télévision, ne sont manifestement pas des « artistes du spectacle » au sens de l'article 17. Il existe toutefois de multiples situations intermédiaires dans lesquelles, par exemple, l'apparition à la télévision ou en public peut généralement être considérée comme une « interprétation » à but récréatif, et relève par conséquent de l'article 17. Dans cette catégorie intermédiaire, il convient d'apprécier le profil global des activités de la personne intéressée.

69. Il a aussi été examiné si, et le cas échéant, de quelle manière l'article 17 s'applique à la catégorie intermédiaire de « l'acteur-producteur » (ou du producteur-présentateur de télévision ou du danseur-chorégraphe). Il a été conclu que dans ces cas, il convient de déterminer la nature des activités exercées dans le pays où la prestation a été fournie. Si celle-ci a principalement un caractère de prestation scénique, l'article 17 est applicable à tous les revenus correspondants que l'intéressé perçoit dans ce pays. Si au contraire la prestation scénique ne constitue qu'une part négligeable de ses activités dans ce pays, le revenu sera totalement exclu du champ de l'article 17. Dans les situations intermédiaires, une répartition pourrait être nécessaire.

70. En ce qui concerne les sportifs, il est convenu que ce terme devrait être interprété au sens large. Le terme vise à la fois les athlètes (course, saut, lancer) et d'autres sportifs tels que les joueurs de football, de golf, de cricket, de tennis, les jockeys et les coureurs automobiles.

71. L'article 17 s'applique également à d'autres participants à des divertissements publics, tels que les joueurs de billard, d'échecs ou de bridge.

## 2. *Personnel de soutien, imprésarios*

72. On a examiné si le texte actuel de l'article 17 permet dans une certaine mesure de couvrir le personnel de soutien des artistes et sportifs. Il a été convenu qu'une interprétation stricte de l'article devrait prévaloir et que ni l'esprit, ni la lettre de l'article 17 ne permettent actuellement l'imposition des

producteurs, des réalisateurs de films, des chorégraphes, du personnel technique, etc. Leur rémunération relève d'autres articles du Modèle de Convention (généralement l'article 14 ou l'article 15 et dans certains cas de l'article 17).

R (7)

73. Tandis que le revenu perçu par les imprésarios, etc., pour organiser la prestation d'un artiste ou d'un sportif n'entre pas dans le champ de l'article 17, tout revenu qu'ils perçoivent pour le compte de l'artiste ou du sportif est naturellement visé par cet article.

74. Il a donc été convenu que les revenus des intermédiaires ne pourraient être couverts que si le texte de l'article est complété, par exemple de la manière suivante :

« La règle énoncée au paragraphe 1 s'applique également aux revenus des activités personnelles exercées, à titre indépendant ou dépendant, par toute personne contribuant à l'organisation ou à l'exécution desdites prestations d'artistes ou de sportifs. »

### 3. *Interprétation de l'expression « activités personnelles »*

75. L'expression « activités personnelles » au paragraphe 1 de l'article semble indiquer que ce paragraphe s'applique aux revenus perçus par l'artiste en tant qu'individu. Toutefois, il est courant que les orchestres, chorales et équipes sportives soient constitués en personnes morales. La question se pose donc de savoir si seules les rémunérations perçues par les membres de l'orchestre, etc., constitué en personne morale entrent dans le champ du paragraphe 1, ou si les revenus de l'entité elle-même sont aussi visés par ce paragraphe.

76. En conclusion, le paragraphe 1 s'applique aux revenus perçus directement ou indirectement, à titre individuel, par un artiste ou un sportif. Dans certains cas, la rémunération n'est pas versée directement à l'exécutant ou à son imprésario/agent dans l'État où il a exercé son activité. Ainsi, un musicien d'orchestre peut percevoir un salaire au lieu d'être payé au cachet ; l'État contractant où se déroule un concert est en droit, conformément au paragraphe 1, d'imposer une fraction appropriée du salaire de ce musicien. De même, lorsqu'un artiste ou sportif est employé, par exemple, par une société unipersonnelle, l'État où l'activité est exercée peut imposer une fraction appropriée de toute rémunération versée à la personne physique. En outre, lorsque la législation du pays permet de faire abstraction de telles entités, et en traite le revenu comme revenant directement à l'individu, le paragraphe 1 permet à l'État où s'est déroulé un spectacle d'imposer le revenu perçu par l'entité au profit de l'individu pour ce spectacle, même si ce revenu ne lui est pas versé effectivement sous forme de rémunération (voir les paragraphes 85 à 93 ci-après pour l'interprétation des dispositions du paragraphe 2).

### C. Revenus couverts par l'article 17

#### 1. Revenus de l'artiste ou du sportif autres que les rémunérations proprement dites

77. Étant donné les difficultés inhérentes à l'imposition des artistes et des sportifs, qui perçoivent des revenus de sources et de natures très diverses, la première question qui se pose est de savoir quel est le champ d'application de l'article 17, c'est-à-dire quels sont les types de revenus qui sont, ou peuvent être, soumis à ces dispositions.

78. Selon une première interprétation possible, la plus étroite, seuls relèvent de l'article 17 les revenus liés directement à une manifestation — publique en général ou transmise en direct par la télévision ou enregistrée par celle-ci pour la première retransmission — des talents de l'artiste ou du sportif. Tous les autres types de revenus doivent alors être imposés selon les règles pertinentes du Modèle de Convention de 1977. L'argument invoqué en faveur de cette opinion est que, sous réserve des dispositions de l'article 17, les artistes ou sportifs ne doivent pas, en principe, être imposés différemment des autres professions, indépendantes ou dépendantes selon le cas.

79. Ainsi, les revenus perçus en vertu de contrats prévoyant la reproduction des œuvres d'un artiste (par exemple sur disque, cassette ou vidéo-cassette) ont le caractère de redevances et devraient être soumis à l'article 12 (cf. paragraphe 13 des Commentaires sur l'article 12). Les revenus d'autres activités exercées au titre d'une profession indépendante relèveraient de l'article 14 ; c'est notamment le cas des revenus de parrainage (« *sponsorship* ») ou des rémunérations touchées auprès d'entreprises commerciales pour l'utilisation et donc la promotion commerciale de matériels ou de vêtements sportifs. Les revenus d'entreprise qui ne sont pas mentionnés expressément à l'article 17 relèvent, quant à eux, de l'article 7.

80. Selon l'opinion inverse, les relations existant entre les différentes activités des artistes et des sportifs, la complexité des contrats en vertu desquels ils exercent ces activités (souvent des « *package deals* ») et des formes de rémunérations qu'ils en retirent (souvent présentées comme des « redevances » pour des motifs d'évasion fiscale), ne permettent pas aux administrations fiscales de distinguer aisément ces différentes rémunérations les unes des autres mais, étant donné le lien existant entre elles, celles-ci devraient toutes être soumises aux dispositions de l'article 17.

81. Le Comité a observé que la complexité des situations était en effet source de grandes difficultés, encore que certains de ces problèmes ne soient pas propres à ce genre d'activité. Il a estimé que le recours à la solution proposée au paragraphe 80 ci-dessus viderait d'une bonne partie de leur contenu les articles 12 et 14 notamment, qui traitent des autres revenus que

R (7)

perçoivent habituellement les artistes et sportifs en plus de leurs rémunérations directes. De plus, l'imposition de ces revenus indirects dans le pays où le spectacle par exemple a été organisé poserait souvent d'importantes difficultés sur le plan administratif, car des contrats passés dans un pays avec une entreprise (par exemple pour la publicité) correspondent bien souvent à l'exercice d'activités dans le monde entier. Souvent, le pays où le spectacle a été organisé n'aura pas connaissance de l'existence de ces revenus ; l'attribution à ce pays d'une partie de ces revenus (par exemple sur la base d'un lien entre ceux-ci et une activité exercée dans ce pays) sera en tout état de cause extrêmement difficile, créant par elle-même des risques de double imposition.

82. Le Comité a estimé qu'il ne convient pas de faire entrer les redevances proprement dites dans le champ de l'article 17. Il a noté que la définition des redevances dans l'article 12 était plutôt restrictive et qu'un certain nombre de pays ne considéraient pas les droits de publicité et de parrainage comme des revenus de redevances. Les pays ont naturellement la possibilité de vérifier si ce qui est déclaré comme redevance par le contribuable en est effectivement une au sens de l'article 12 : dans la négative, l'article 17 pourrait être applicable.

83. On a estimé qu'il conviendrait, pour appliquer l'article 17, de tenir compte du degré d'apparement du revenu à l'activité réelle de l'artiste ou du sportif dans le pays. En général, d'autres articles que l'article 17 seront applicables chaque fois qu'il n'y a pas de lien direct entre les revenus et un spectacle public donné par l'artiste ou le sportif dans le pays intéressé. En revanche, les revenus de publicité ou de parrainage versés en relation avec un spectacle déterminé (soit avant, soit après celui-ci) ou une série de spectacles tombent dans le champ d'application de l'article 17.

84. Enfin, on est convenu que les indemnités de dédit versées à un artiste ou un sportif en cas d'annulation d'une représentation par l'organisateur relevaient de l'article 21 concernant les « autres revenus ». Ces sommes ne sont donc imposables que dans l'État de résidence de l'artiste ou du sportif.

## 2. Revenus versés à une personne autre que l'artiste ou le sportif

85. Comme indiqué au paragraphe 76, le paragraphe 1 de l'article s'applique aux revenus perçus directement ou indirectement par un artiste ou sportif au titre de ses activités personnelles. Dans certains cas, l'État où un spectacle a été organisé peut opérer une retenue à la source sur au moins une fraction de ce revenu, mais il n'en va pas toujours ainsi, notamment lorsqu'une rémunération a été versée par l'organisateur à une entreprise de spectacles pour la venue d'un groupe de sportifs, ou lorsqu'une équipe, une troupe, un orchestre, etc., sont eux-mêmes constitués en personnes morales.



86. Dans le cas des équipes, orchestres, etc., constitués en personne morale, le revenu des spectacles est normalement versé à cette dernière. Les membres de l'équipe, de l'orchestre, etc., seront imposables, en vertu du paragraphe 1, dans l'État où se déroule le spectacle, pour toute rémunération (ou tout autre revenu dont ils bénéficient directement ou indirectement) en contrepartie de la représentation. La question se pose de savoir si le bénéfice réalisé par la personne morale au titre de ce même spectacle est imposable et de quelle manière.

87. Étant donné que le paragraphe 1 de l'article 17 se réfère aux « activités personnelles », on est convenu à l'unanimité que ce paragraphe n'était pas applicable au bénéfice réalisé par la personne morale. Ce qui soulève la question de savoir si le paragraphe 2 de cet article était applicable.

88. Le paragraphe 2 de l'article 17 stipule que lorsque les revenus d'activités qu'un artiste ou un sportif exerce personnellement « et en cette qualité » sont attribués à une autre personne, ces revenus sont imposables dans le pays où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées. Cette clause avait initialement pour objet de faire obstacle à certains procédés d'évasion fiscale par un artiste ou un sportif lié par contrat à une société dont il a en fait le contrôle. Il pourrait en effet revendiquer l'exonération de l'impôt dans l'État de la source en application de la règle des 183 jours, la société dont il est le salarié n'étant pas imposable en l'absence d'un établissement stable (voir le paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 17 du Modèle de Convention de 1977).

89. Le Comité a conclu que rien dans le texte du paragraphe 2 n'exclut son application à des équipes, troupes, etc., constituées en personnes morales, même si l'intention initiale était autre. Il a donc été convenu que les dispositions de l'article 17 permettraient d'imposer :

- d'une part, les sommes versées aux artistes ou sportifs par l'intermédiaire d'une entité distincte, mais qui leur reviennent en propre ;
- d'autre part, les sommes attribuées à cette entité, mais non reversées à l'artiste ou au sportif lui-même, ce qui a pour effet d'imposer indirectement l'élément de bénéfice compris dans le montant conservé par cette entité.

90. Quelques pays considèrent cependant que le paragraphe 2 ne devrait être appliqué que dans les cas d'abus, compte tenu notamment du texte du paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 17.

91. Le Comité a noté que la législation de certains États permet de faire abstraction des dispositifs faisant intervenir des entités et de considérer les revenus comme perçus par l'artiste ou le sportif : dans ce cas, le paragraphe 1 autorise ces États à imposer les revenus découlant d'activités exercées sur leur

territoire. D'autres pays n'ont pas cette possibilité. Lorsqu'un spectacle y est organisé, le paragraphe 2 permet à l'État en question d'imposer les bénéfices détournés du revenu de l'artiste ou du sportif au profit de l'entité. Toutefois, les États auxquels leur législation nationale ne donne pas les moyens d'appliquer cette disposition ont la faculté de convenir d'autres solutions ou de ne pas faire figurer le paragraphe 2 dans les conventions bilatérales qu'ils concluent.

92. Ayant examiné dans quelle mesure le paragraphe 2 s'appliquait aux sommes perçues par une entité au titre des prestations d'artistes ou des sportifs dans le cas où ceux-ci ne contrôlent pas l'entreprise ou ne bénéficient pas de ce revenu (voir les paragraphes 89 à 91 ci-dessus), le Comité a estimé qu'à plus forte raison l'État où le spectacle a été organisé est en droit d'imposer l'ensemble des revenus versés à une entité contrôlée par l'artiste ou le sportif lui-même. Le Comité a aussi noté que les observations du paragraphe 83 ci-dessus concernant la nature des revenus couverts par l'article 17 étaient également applicables aux revenus versés à une personne autre que l'artiste ou le sportif.

93. Selon les vues de l'Allemagne, l'imposition des revenus tirés par une société résidente d'un pays tiers de l'activité exercée en Allemagne par des artistes qu'elle emploie devrait tenir compte des liens juridiques unissant l'organisateur allemand à cette société. Si aucune convention de double imposition n'a été signée avec le pays tiers, la République Fédérale d'Allemagne selon sa législation nationale (voir paragraphe 57) peut imposer en totalité ce revenu. Cet impôt est retenu à la source sur le montant brut des recettes au taux de 15 pour cent. Ceci s'applique également au pays tiers avec lequel un accord a été conclu et qui contient une disposition correspondant au paragraphe 2 de l'article 17 du Modèle de Convention de l'OCDE.

#### **D. Autres problèmes connexes**

##### *1. Détermination du revenu imposable*

94. Le Comité a noté que l'article 17 ne fait pas mention des modalités de calcul du revenu visé. Il revient à la législation nationale de chaque État contractant de déterminer l'importance des déductions éventuelles au titre des dépenses. Les législations nationales diffèrent sur ce point, certaines prévoyant une imposition à la source, à un taux approprié, de la rémunération brute versée aux artistes ou aux sportifs. De telles dispositions s'appliquent parfois aussi aux revenus versés à des groupes ou à des équipes, troupes, etc., constitués en personnes morales.

## 2. Problèmes de ventilation

95. Le Comité a examiné si les problèmes de ventilation posés par l'application de l'article 17 appelaient des solutions particulières. Comme indiqué précédemment, les sommes versées à une troupe, un orchestre, etc., constitués en personnes morales ne sont imposables en vertu du paragraphe 1 que pour la fraction attribuable à des artistes ou sportifs pour l'exercice « personnel » de leurs talents. Il sera donc souvent difficile de déterminer la base d'imposition correspondant à une manifestation — en particulier lorsque les membres de la troupe sont des salariés payés par l'entité et qu'ils perçoivent une rémunération couvrant les activités de la troupe dans le monde entier. On ne pourra procéder que par estimations et les autorités fiscales respectives du pays de la source et du pays de la résidence ne seront pas nécessairement du même avis.

96. Des problèmes comparables se poseront pour l'application du paragraphe 2 de l'article, lorsqu'il sera difficile de distinguer la part du revenu à caractère « artistique », par exemple dans la rémunération globale versée par les organisateurs à une société non résidente, de la rémunération de services qui est reconnue comme n'étant pas assujettie à l'article 17.

97. Le Comité a reconnu les difficultés qui se présentent lorsqu'il faut distinguer les revenus « artistiques » des « revenus au titre de services » ou ventiler le salaire ou les revenus de parrainage d'un artiste ou d'un sportif afin de calculer le montant imposable dans le pays de la source. Ainsi qu'on l'a déjà noté (paragraphe 94), l'article ne dit rien sur la façon dont le revenu imposable doit être calculé et c'est la législation nationale qui prévaut en l'occurrence. Le Comité est convenu que les difficultés rencontrées sur ce point ne diffèrent pas des problèmes « classiques » de ventilation des revenus et n'appellent pas de commentaires particuliers.

## 3. Manifestations culturelles financées sur fonds publics

98. Le Comité a noté l'extension de ce type d'activités culturelles — assorties de mesures d'exemption fiscale qui ont parfois donné lieu à des abus. L'octroi éventuel de dégrèvements fiscaux aux artistes ou organisateurs participant à ces manifestations devrait de préférence se faire par voie d'accords bilatéraux entre les États contractants. Toutefois, il a été jugé utile de proposer le texte d'une disposition qui pourrait être insérée dans les conventions bilatérales. Une telle clause devrait se référer à des critères objectifs et faciles à définir, afin que l'exemption ne soit accordée que dans les cas visés. L'octroi d'exemptions sur une base discrétionnaire, par référence par exemple à des « échanges culturels », risque de créer des confusions et devrait être évité. Par exemple, l'exemption pourrait n'être accordée que lorsque les activités sont spécialement financées par les pouvoirs publics ou que des conditions

spécifiques sont remplies (manifestations organisées par des organismes sans but lucratif, par exemple). La clause pourrait être rédigée comme suit :

« Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables aux revenus d'activités exercées par des artistes ou sportifs dans un État contractant si la visite dans cet État est financée en grande partie par des fonds publics de l'autre État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. »

R (7)

#### 4. *Droit d'imposition subsidiaire du pays de la résidence*

99. Les dispositions de l'article 17 pourraient entraîner une double exonération si, d'une part, le pays où a lieu la prestation de l'artiste ou du sportif ne peut exercer les pouvoirs d'imposition que lui accorde la Convention (par exemple parce que selon sa législation nationale, le revenu n'est pas imposable ou fait l'objet d'une exonération spécifique) et que, d'autre part, le pays de résidence applique la méthode d'exemption pour remédier à la double imposition. Dans le pays de la résidence, cette situation est considérée comme une entorse sérieuse au respect des obligations fiscales. Le problème n'intéresse directement que les pays de résidence qui appliquent la méthode de l'exemption pour éviter la double imposition (soit au moyen de leur législation interne, soit par voie conventionnelle). Le problème ne se pose pas seulement du fait que le revenu n'est pas imposé à la source ; en effet, même lorsqu'il est imposé dans le pays de la source, il l'est souvent à des taux nettement inférieurs à ceux du barème progressif qu'appliquerait le pays de la résidence. Certains États déplorent cette situation ; c'est la raison pour laquelle ils ont recours dans ces cas à la méthode de l'imputation.

100. Les Commentaires sur l'article 17 mentionnent ce problème à propos du cas particulier des sociétés d'artistes (paragraphe 5 du texte) et proposent, pour le résoudre, soit que l'on utilise la méthode de l'imputation, soit que l'on reconnaisse un droit d'imposition subsidiaire au pays de la résidence. Ce dernier serait autorisé à prélever un impôt sur les revenus en question lorsque cela n'a pas été fait dans l'État où l'activité a été exercée. La première de ces deux solutions est aussi mentionnée, dans un contexte plus général, aux paragraphes 32 et 47 des Commentaires sur l'article 23 A. Dans le cas où un État ne peut pas appliquer la méthode de l'imputation, il devrait naturellement adopter la seconde solution.

101. Les conclusions du Comité sur ce point sont les suivantes : rien n'empêche deux États contractants d'adopter l'une ou l'autre de ces solutions dans le cadre d'une convention bilatérale. Ils devraient s'efforcer de le faire lorsqu'il existe un risque important de double exonération, d'évasion ou de fraude fiscales.

## 5. Situations triangulaires

102. Un certain nombre de difficultés rencontrées par les pays sont le fait de situations triangulaires. Dans un premier cas, l'artiste ou le sportif est résident de l'État A, exerce ses activités dans l'État S et est employé, aux termes d'un contrat d'exclusivité, par une « société écran » établie dans un pays B n'ayant pas signé de convention (par exemple un « paradis fiscal »), qui met les services de l'artiste ou du sportif à la disposition d'un producteur de l'État S contre paiement d'une redevance. La question se pose alors de savoir si l'État S peut imposer les rémunérations rétribuant l'activité de l'artiste ou du sportif. Cette question appelle une réponse affirmative puisque, d'une part, l'article 17 de la convention entre A et S, applicable à l'artiste résident de A, attribue le pouvoir d'imposition à l'État S et que, d'autre part, aucune convention entre A et B ne limite le pouvoir d'imposition de l'État S.

103. Une autre situation triangulaire est celle où l'artiste ou le sportif est résident d'un État tiers B, tandis que la « société écran » est établie dans l'État A. Même s'il existe une convention entre les États A et S, la « société écran » de l'État A ne peut faire valoir que la rémunération versée aux producteurs du spectacle donné dans l'État S constitue un revenu d'entreprise perçu sans l'intervention d'un établissement stable, étant donné que le paragraphe 7 de l'article 7 stipule que cet article n'est pas applicable aux « éléments de revenus traités séparément dans d'autres articles » de la convention entre A et S.

104. Il apparaît donc que la résidence de l'artiste importe peu : en effet, ou bien celui-ci est résident d'un État ayant conclu une convention avec l'État S (où s'exerce l'activité) et celle-ci attribue le pouvoir d'imposition à l'État S, ou bien il est résident d'un État n'ayant pas conclu de convention avec l'État S, et le pouvoir d'imposition de ce dernier ne peut donc pas être limité.

## V. CONCLUSIONS

### A. Améliorations à apporter aux législations nationales

105. Cet examen des difficultés rencontrées par les administrations fiscales pour imposer effectivement les artistes ou les sportifs, ainsi que l'examen de l'expérience des pays en matière de législation contre la fraude et l'évasion fiscales, a conduit le Comité à formuler quelques recommandations préliminaires. Étant d'accord sur le principe de l'imposition des activités des artistes et des sportifs dans le pays où les prestations sont exécutées, il a été estimé qu'en de nombreux cas, pour des raisons juridiques ou pratiques, cette imposition n'est à l'heure actuelle ni possible ni effective. Il conviendrait donc, tout d'abord, de rechercher des améliorations sur le plan interne. Certes, en modifiant leur législation nationale, les pays peuvent envisager différemment

le régime qu'il convient d'appliquer à l'artiste ou au sportif résident par rapport au non résident, ou aux artistes et aux sportifs par rapport aux autres contribuables (ceci est étudié à la section suivante). À ce sujet, on peut cependant formuler les propositions d'amendements suivantes :

R (7)

- a) *Les exonérations d'impôt accordées aux manifestations artistiques ou sportives* sont d'une étendue variable selon les pays qui exercent ainsi leur droit de souveraineté. Cependant, lorsque ces dérogations existent, elles peuvent entraîner des inégalités considérables qui incitent à l'évasion fiscale. Du point de vue technique aussi, il peut être nuisible au bon fonctionnement du système fiscal d'accorder des avantages particuliers à certaines branches d'activité.
- b) *Information* : un système efficace et général de collecte des renseignements est nécessaire ; la création, à cet effet, de bureaux spécialisés faciliterait la centralisation des renseignements disponibles et leur communication aux partenaires étrangers (voir section B ci-dessous).
- c) *Assiette et recouvrement de l'impôt* : pour imposer aux organisateurs des obligations plus strictes en matière de comptabilité et de déclaration, on pourrait mettre sur pied des systèmes de retenue de l'impôt à la source à des taux substantiels, qui s'appliqueraient aux versements faits aux artistes et aux sportifs exerçant leur activité à titre indépendant, ou aux personnes (y compris aux sociétés) qui fournissent les services d'artistes ou de sportifs. Bien que des impôts spéciaux constituent un moyen utile pour imposer les artistes ou les sportifs, ils présentent un certain nombre d'inconvénients, notamment au niveau international. Pour les besoins des vérifications et enquêtes, un système centralisé qui s'occuperait des cas les plus importants concernant des artistes ou sportifs nationaux, ou de l'assujettissement à l'impôt des artistes et sportifs étrangers, est souhaitable.

## **B. Améliorations à apporter à la législation internationale**

### *1. Augmentation des échanges de renseignements*

106. Il résulte des pratiques des pays qu'à quelques exceptions près l'article des conventions de double imposition relatif à l'échange de renseignements ne sert à obtenir que peu d'informations. Le Comité recommande que les pays membres aient plus largement recours à ces échanges, soit sur demande, soit de préférence spontanément lorsque les services fiscaux d'un État contractant apprennent que certains de leurs résidents sont sur le point de se rendre dans un autre État ou qu'un résident de cet autre État a fourni des prestations dans le premier État. Il pourrait être utile que les autorités compétentes publient, à

l'usage de leurs administrations, des instructions ou des conseils relatifs aux échanges de renseignements dans ce domaine particulier. En l'absence d'échanges efficaces, il est très probable que les revenus des artistes et sportifs soient très faiblement imposés, voire même ne le soient pas du tout, lorsque l'État où les prestations ont lieu accorde une exonération.

107. Sans doute peut-il être difficile à un État d'informer un autre des tournées qui vont y être faites. Néanmoins, certains pays disposant d'un système de renseignements complexes (éventuellement centralisé) sur les activités artistiques et sportives peuvent être en mesure de communiquer des renseignements. Quant aux renseignements dont l'État de résidence de l'intéressé aurait besoin à des fins de fiscalité interne, ceux dont la communication pourrait être décidée et organisée sont fort nombreux : renseignements nécessaires pour vérifier les faits concernant la représentation, sommes versées (rémunération et impôt prélevé à la source), nature de la retenue à la source, lieu de résidence déclaré par l'artiste ou le sportif etc. Le Comité a noté que, dans les pays qui prélèvent des impôts spéciaux sur les artistes et les sportifs (Norvège et Suède), ces impôts sont visés par les conventions bilatérales mais que les clauses sur les échanges de renseignements ne jouent pas en pratique car l'administration de ces impôts relève de services extérieurs à l'administration fiscale normale, qui ne sont pas habitués aux procédures prévues par les conventions de double imposition pour les échanges de renseignements. Malgré l'importance d'échanges rapides, automatiques ou spontanés, les procédures correspondantes sont difficiles à mettre en œuvre dans une telle situation.

R (7)

## 2. Assistance au recouvrement

108. Comme on l'a vu en étudiant, du point de vue de la législation nationale, l'imposition des activités des artistes et des sportifs, la mobilité de ceux-ci pose des problèmes importants pour le recouvrement des impôts, en particulier dans les pays où ils sont imposés par voie de rôle. C'est aussi un trait particulier de cette branche d'activité que des avertissements portant sur des sommes importantes, qui se rattachent à une période de popularité et de prospérité, parviennent aux contribuables alors que la popularité s'est dissipée et que l'argent s'en est allé. Certains pays semblent assez bien réussir à faire respecter la loi qui allie un système de contrôle des mouvements des artistes et sportifs ayant des arriérés d'impôts à payer à une organisation centralisée qui s'occupe des artistes ou sportifs en tournée dans ce pays. Dans la plupart des cas, cependant, c'est aussi un domaine qui requiert la coopération internationale. C'est pourquoi il conviendrait d'encourager les pays qui, du fait de leur législation nationale, sont habilités, ou pourraient l'être, à poursuivre le recouvrement d'impôts établis à l'étranger, à conclure,

bilatéralement (voir Modèle de l'OCDE) ou multilatéralement, des conventions prévoyant une assistance pour le recouvrement des créances fiscales.

109. Finalement, dans les cas d'interprétations différentes de dispositions des conventions de double imposition qui conduiraient à une double imposition, on notera que les pays devront se préparer à utiliser la procédure amiable pour régler ces différends.

R (7)

### Notes et références

1. La première était intitulée, *Tendances de la fiscalité internationale : location d'équipements et de main-d'œuvre*, OCDE 1985.
2. Allemagne, Australie, Autriche, Belgique, Canada, Danemark, Espagne, États-Unis, Finlande, France, Irlande, Japon, Luxembourg, Norvège, Pays-Bas, Portugal, Royaume-Uni, Suède, Suisse.
3. Seule la Suisse n'a fait état d'aucun problème particulier dans ce domaine.
4. Il est évident que, dans ce cas aussi, il peut y avoir non déclaration de revenus (par exemple des paiements partiels faits « sous le manteau »), mais le même problème se pose pour d'autres professions.
5. Elles seraient principalement installées en Suisse et au Liechtenstein.
6. Il en résulte aussi des problèmes que l'on traite à la partie IV, du point de vue des conventions de double imposition.
7. Pour des raisons pratiques, l'impôt, sur les salaires est parfois considéré comme un impôt définitif (c'est le cas en Allemagne et aux Pays-Bas).
8. Un autre cas intéressant d'évasion est le suivant : un restaurant conclut avec une société étrangère un contrat selon lequel des musiciens, des vedettes, etc., employés par la société donnent des représentations dans le restaurant. Celui-ci ne fournit que l'emplacement et ne paie lui-même aucune représentation, ni ne verse aucune autre redevance. La société étrangère perçoit le produit des droits d'entrée. Il est très tentant pour elle de ne pas déclarer le produit des droits d'entrée dans le pays où elle est établie.
9. Certains pays ont pris des mesures d'ordre général pour lutter contre l'évasion fiscale. Il n'en est pas question dans la présente section, bien qu'en certains cas elles puissent être fort utiles.
10. Des problèmes peuvent se poser si l'impôt n'est retenu à la source que sur les versements à des non-résidents (voir l'expérience du Canada, paragraphe 31 ci-dessus).
11. Au Danemark un impôt similaire a été prélevé jusqu'en 1982. Quand la représentation durait plus de 14 jours, ou au cas d'un engagement d'au moins une semaine, les paiements aux artistes non résidents étaient considérés comme des revenus soumis à une imposition limitée au Danemark, soit une retenue à la source de 20 pour cent sur le revenu brut. Un changement récent dans la jurisprudence n'autorise plus les autorités fiscales à prélever cet impôt ; le revenu est maintenant imposable seulement si les artistes séjournent au Danemark pour plus de 6 mois.



12. À la suite d'une augmentation des taux de l'impôt spécial sur les artistes et les sportifs en Norvège depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1983 (de 10-20 pour cent à 15-30 pour cent sur les paiements bruts), l'expérience a prouvé qu'il était nécessaire de trouver un équilibre dans les catégories d'impôts, afin d'éviter de spéculer comme on l'a vu précédemment sur les avantages que l'on pouvait retirer du paiement de l'impôt spécial au lieu de payer l'impôt normal sur le revenu.
13. Il convient d'indiquer que les mesures de cet ordre peuvent s'appliquer, comme c'est le cas en France, aux prestations de services de toute nature et non pas seulement à celles des artistes et des sportifs.

R (7)

**ANNEXE**  
**ARTICLE 17**

**Artistes et sportifs**

R (7)

1. Nonobstant les dispositions des articles 14 et 15, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre État.
2. Lorsque les revenus d'activités qu'un artiste du spectacle ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif lui-même mais à une autre personne, ces revenus sont imposables, nonobstant les dispositions des articles 7, 14 et 15, dans l'État contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées.

**Commentaires sur l'article 17 concernant l'imposition des artistes et des sportifs**

1. Le paragraphe 1 prévoit que les artistes du spectacle et les sportifs qui sont des résidents d'un État contractant seront imposables dans l'autre État contractant où ils exercent leurs activités en cette qualité, que celles-ci aient ou non un caractère indépendant. Cette disposition fait donc exception soit à la règle énoncée à l'article 14, soit à celle qui est stipulée au paragraphe 2 de l'article 15.
2. La règle ci-dessus permet d'éviter les difficultés d'ordre pratique qui se posent fréquemment en ce qui concerne l'imposition des artistes du spectacle et des sportifs qui se produisent à l'étranger. Par ailleurs, des dispositions trop rigides pourraient dans certains cas créer des obstacles aux échanges culturels. Pour pallier cet inconvénient, les États pourront d'un commun accord limiter l'application du paragraphe 1 aux activités exercées à titre indépendant en ajoutant ses dispositions à celles de l'article 14. Dans ce cas, les artistes du spectacle et les sportifs recevant un traitement ou un salaire tomberont automatiquement sous le coup de l'article 15 et bénéficieront des exemptions prévues au paragraphe 2 de cet article.
3. Les dispositions de l'article ne s'appliquent pas lorsque l'artiste ou le sportif est au service d'un État et perçoit des revenus de cet État. À cette catégorie de revenus sont applicables les dispositions de l'article 19. Certaines conventions prévoient que l'article 17 n'est pas applicable aux artistes du spectacle et aux sportifs qui sont au service d'organismes subventionnés au moyen de fonds publics. Les dispositions de l'article n'empêchent pas les États

contractants de fixer à titre bilatéral des dispositions particulières applicables à ces artistes et à ces sportifs.

4. Le paragraphe 2 a pour objet de faire obstacle à certains procédés d'évasion fiscale lorsque la rémunération due pour la prestation fournie par un artiste du spectacle ou par un sportif n'est pas versée à lui-même mais à un tiers, par exemple à ce qu'on appelle une société d'artistes, de sorte que le revenu n'est imposé, dans l'État où l'activité est exercée, ni comme rémunération personnelle de l'artiste ou du sportif pour la prestation de ses services, ni comme bénéfices de l'entreprise en l'absence d'un établissement stable. Le paragraphe 2 permet à l'État dans lequel la prestation a été fournie, de prélever un impôt sur les bénéfices détournés du revenu de l'artiste ou du sportif au profit de l'entreprise lorsque, par exemple, l'artiste a le contrôle de celle-ci ou s'il a des droits sur les revenus ainsi détournés, ou encore s'il a tiré ou tirera profit, directement ou indirectement, de ces revenus. Toutefois, les États auxquels leur législation nationale ne donne pas les moyens d'appliquer cette disposition, ont la faculté de convenir d'autres solutions, ou de ne pas faire figurer le paragraphe 2 dans les conventions bilatérales qu'ils concluent.

5. Dans le cas visé au paragraphe 2, lorsque l'État dont la personne qui reçoit le revenu est résidente utilise, pour éviter la double imposition, la méthode de l'exemption, cet État serait dans l'impossibilité d'imposer ce revenu même si l'État où la prestation a été fournie ne pouvait pas faire usage de son droit d'imposition ; c'est donc la méthode de l'imputation qui doit être utilisée dans ce cas. Le même résultat pourrait être obtenu en stipulant que l'État dont la personne qui perçoit le revenu est un résident, dispose d'un droit subsidiaire d'imposition pour le cas où l'État où les activités sont exercées ne peut faire usage du droit qui lui est conféré par le paragraphe 2. Les États contractants ont la faculté de choisir l'une ou l'autre de ces méthodes pour s'assurer que le revenu n'échappe pas à l'imposition.

### **Observation sur les Commentaires**

6. Le *Canada* et les *États-Unis* estiment que le paragraphe 2 doit s'appliquer uniquement dans les cas prévus au paragraphe 4 ci-dessus et, au cours de la négociation de conventions avec d'autres pays membres, ces pays proposeront une modification à cet effet.

### **Réserves sur l'article**

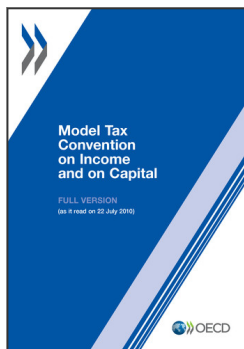
7. La *Grèce* et le *Portugal* se réservent le droit d'appliquer les dispositions de l'article 17, et non de l'article 19, aux revenus des artistes et des sportifs employés par l'État.

R (7)

8. Le Japon se réserve le droit d'appliquer les dispositions dudit article au revenu perçu à l'occasion d'activités commerciales ou industrielles par des artistes du spectacle ou des sportifs qui sont employés par l'État.

9. Les États-Unis se réservent le droit de limiter l'application du paragraphe 1 aux situations dans lesquelles l'artiste du spectacle ou le sportif séjourne dans l'autre État pendant une période déterminée ou gagne une somme déterminée.

R (7)



Extrait de :

## Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/9789264175181-en>

### Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2013), « R(7). L'imposition des revenus des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives », dans *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264175273-100-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Vous êtes autorisés à copier, télécharger ou imprimer du contenu OCDE pour votre utilisation personnelle. Vous pouvez inclure des extraits des publications, des bases de données et produits multimédia de l'OCDE dans vos documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel d'enseignement, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du copyright. Les demandes pour usage public ou commercial ou de traduction devront être adressées à [rights@oecd.org](mailto:rights@oecd.org). Les demandes d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales peuvent être obtenues auprès du Copyright Clearance Center (CCC) [info@copyright.com](mailto:info@copyright.com) ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) [contact@cfcopies.com](mailto:contact@cfcopies.com).