

Internationales Steuerrecht in der Schweiz

Droit fiscal international de la Suisse

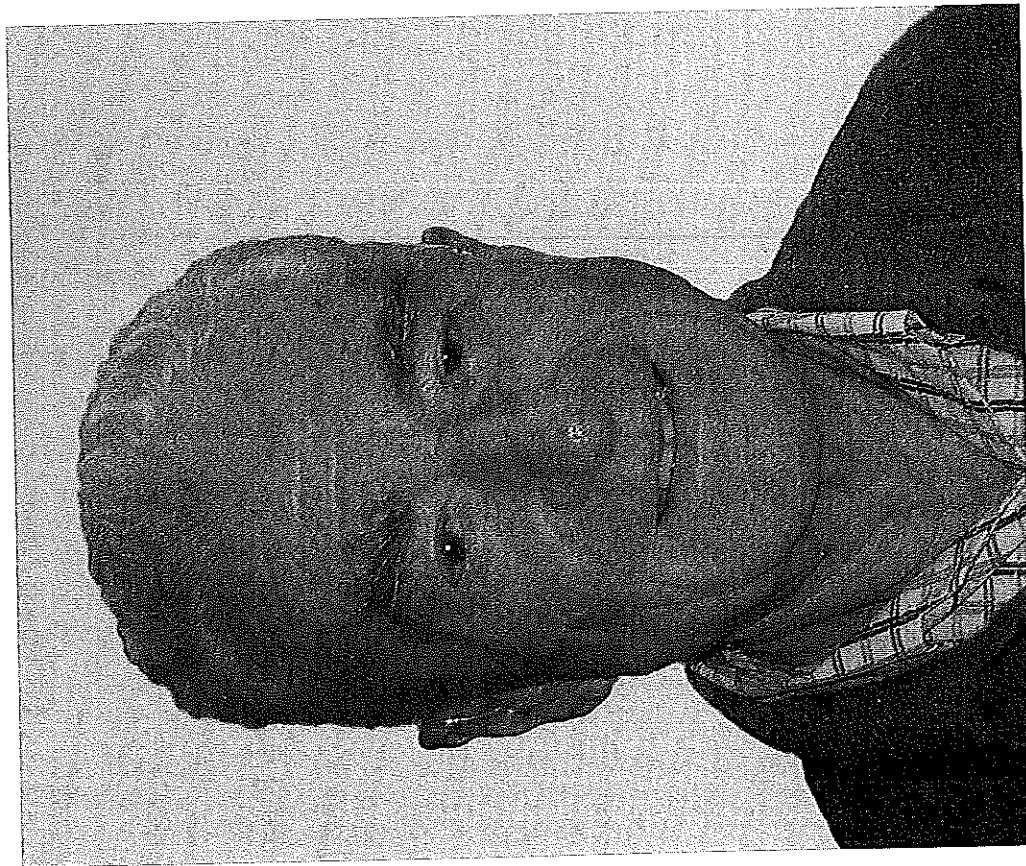
**Aktuelle Situation und Perspektiven
Situation actuelle et perspectives**

**Festschrift zum 80. Geburtstag
von Walter Ryser**

**Mélanges à l'occasion du 80^e anniversaire
de Walter Ryser**

Herausgegeben von / Édités par

Peter Locher
Bernard Rolli
Peter Spori



Walter Ryser



Stämpfli Verlag AG Bern · 2005

2. *L'impôt à la source sur les travailleurs non-résidents réalisant l'essentiel (90 %) de leurs revenus en Suisse*: il peut être maintenu pour les ressortissants UE en se fondant sur l'art. 21 al.3 ALCP car il garantit le paiement de l'impôt par les non-résidents, mais à la condition expresse de prévoir la possibilité, voire l'obligation, pour chaque contribuable d'être soumis, en fin de période, à la procédure de taxation ordinaire fondée sur la remise d'une déclaration d'impôt permettant notamment de faire valoir toutes les déductions prévues par le droit suisse.
3. *L'impôt à la source sur les travailleurs non-résidents ne réalisant pas l'essentiel (90 %) de leurs revenus en Suisse*: dans l'état au 21 juin 1999 de la jurisprudence de la Cour de Justice, il peut être maintenu tel quel en droit suisse. Les contribuables touchés font valoir dans leur pays de domicile et non en Suisse leur situation de famille et déductions fiscales. Un impôt à la source définitif en Suisse est donc compatible avec le droit et la jurisprudence communautaire en matière de discrimination fiscale.

Problèmes récents posés par l'imposition des artistes et sportifs non-résidents

XAVIER OBERSON

I. Introduction

Les artistes et sportifs sont des contribuables, par définition, très mobiles qui se déplacent, au gré des tournées ou des tournois d'un endroit à l'autre de la planète. Confortés par les règles des conventions de double imposition (CDI) fondées en substance sur l'art. 17 du Modèle OCDE, de nombreux Etats¹ ont peu à peu introduit des règles spécifiques destinées à appréhender, dans la mesure du possible, partie des revenus générés par l'activité de ces contribuables particulièrement volatils. Ils ont notamment mis en œuvre des règles – interprétées de plus en plus largement – permettant d'imposer à la source les revenus d'une performance (artistique ou sportive) sur leur territoire. De plus, certains de ces mêmes Etats ont complété ce régime par des dispositions spéciales tendant à contrecarrer l'usage par des artistes ou sportifs de «sociétés d'artistes» («rent-a-star company») destinées à recevoir les rémunérations, en lieu et place d'un artiste².

La Suisse suit cette tendance³. Elle prévoit, aux art. 92 LIFD et 35 al.1 lettre b LHD, un régime d'imposition à la source. Ce régime d'exception pose de nombreux problèmes (ci-après II.). Il faut notamment délimiter avec précision le cercle des contribuables visés par ces dispositions ainsi que le type de rémunération concerné. La portée de ces règles doit en outre respecter le cadre fixé par une éventuelle CDI (ci-après III.). Enfin, récemment, sous l'influence de la Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE), le régime de l'imposition à la source des artistes et sportifs a fait l'objet d'une remise en cause fondamentale. Il importe, après analyse de cet arrêt, d'évaluer

- 1 Pour une description détaillée de différents systèmes, voir SANDLER D., *The Taxation of International Entertainers and Athletes. All the World's a Stage* (Kluwer) The Hague, 1995.
- 2 Voir à ce propos, MOLENAAR D./GRAMS H., *Rent-A-Star – The Purpose of Articles 17 (2) of the OECD Model*, Bulletin – Tax treaty Monitor, October 2002, p. 500 ss.; OECD, *Taxation of Entertainers, Artists and Sportsmen*, in: *Issues in International Taxation* n° 2, Paris 1987.
- 3 A propos du système suisse de l'imposition des artistes et sportifs, voir OBERSON X./MEYER J., *Swiss Report*, in: IBFD (éd.), *The Taxation of sportsmen and sportswomen in Switzerland* (feuilles mobiles); ALTENBUNGER P., *Swiss contribution*, in: (IFA ed), *Taxation of Non-Resident Entertainers*, The Hague/London/Boston 1996 (vol.20d), p. 129 ss., 134; GROSSMANN M., *Die Besteuerung des Künstlers und Sportlers im internationalen Verhältnis*, Berne 1992.

son impact potentiel sur le futur de l'imposition à la source, y compris en Suisse (ci-après IV).

II. L'impôt à la source sur les revenus des artistes et sportifs non-résidents

1. Généralités

Les artistes, sportifs et conférenciers qui ne sont ni domiciliés ni en séjour en Suisse sont imposables à la source sur le revenu provenant de leur activité personnelle en Suisse (art. 92 LIFD; 35 al. 1 lettre b LHID). Cette activité peut être exercée à titre indépendant ou dépendant, à titre accessoire ou principal. Ce qui importe c'est qu'elle soit le fait d'un artiste, sportif ou conférencier, au sens de ces dispositions, dont l'activité personnelle en Suisse provoque un rattachement économique⁴, au sens des art. 5 LIFD, respectivement 4 al. 2 LHID. Le droit d'imposer les artistes et sportifs au lieu d'exercice de leur activité est d'ailleurs conforme à la plupart des CDI⁵.

2. La notion d'artistes, sportifs et conférenciers

En tant qu'artistes, la loi vise les artistes de théâtre, de cinéma, de radio, de télévision, de spectacle de variétés et les musiciens (art. 92 LIFD). Cette liste qui correspond à celle de l'art. 17 du Modèle OCDE – n'est pas exhaustive. On admet généralement que cette notion vise les artistes du *divertissement* («entertainers») au sens le plus large⁶. En conséquence, les cameramen, les producteurs ou le personnel technique ne sont pas visés par cette disposition⁷. Il en va de même des peintres, des photographes ou des sculpteurs qui créent des œuvres en Suisse ou les y exposent⁸.

Les sportifs concernés sont ceux qui apparaissent en public. Il s'agit typiquement des sportifs participants à des meetings d'athlétisme, des tournois de tennis, des championnats de football, des concours hippiques ou des courses d'engins motorisés. La loi concerne aussi les performances intellectuelles (jeu d'échecs, bridge ou billard), dans la mesure où la présentation est

publique⁹. Le champ d'application de la loi n'est pas limité aux sportifs professionnels. Les amateurs tombent également sous le coup de cette disposition¹⁰.

Enfin, sans que l'on sache vraiment pourquoi, la loi s'applique également aux conférenciers. De nouveau, le critère déterminant est celui de l'apparition devant un public. L'objectif est cette fois, non pas le divertissement, mais la transmission d'un savoir. Cela dit, l'assimilation des conférenciers aux artistes et sportifs ne correspond pas aux normes des CDI¹¹. Dès lors, pour les conférenciers résidents d'un Etat avec lequel la Suisse a conclu une CDI, le droit d'imposition appartiendra dans la règle à l'Etat de résidence.

3. Le revenu imposable

a) En général

L'impôt frappe l'indemnité, versée directement ou indirectement, à l'artiste, au sportif ou au conférencier pour son activité personnelle en Suisse. Peu importe donc le type de l'indemnité versée. Le critère décisif est ainsi le *lien direct* entre l'activité personnelle en Suisse et la rémunération. Par exemple, dans le cas des sportifs, des rémunérations sont versées pour la participation à une manifestation («Startgelder») ainsi que pour le résultat obtenu («Preis-gelder»). Est déterminant, le lieu de l'activité personnelle effective et non celui où le résultat de l'activité est exploité¹².

La loi vise les recettes journalières, soit les recettes brutes, y compris tous les revenus accessoires et les indemnités, déduction faite des frais d'acquisition (art. 92 al. 2 LIFD). Elle s'applique également aux revenus en nature (repas, logement gratuit). Les revenus en nature sont évalués selon les normes de l'AVS.

La notion de recette journalière est définie plus précisément à l'art. 7 OIS¹³. Il s'agit des revenus bruts, après déduction des frais d'acquisition du revenu directement liés à la manifestation, divisés par le nombre de jours de représentations et de répétitions (art. 7 al. 1 OIS). La détermination des frais d'acquisition déductible n'est pas aisée, notamment pour l'organisateur responsable du paiement de l'impôt¹⁴. On admet que les éventuels impôts à la source étrangers peuvent être déduits¹⁵. Pour faciliter la tâche des responsables, un montant forfaitaire de 20 % du revenu brut est admis comme déduction des frais

9 AGNER/JUNG/STEINMANN, op. cit., n. 4 ad art. 92.

10 ZIGERLIG/JUD, op. cit., n. 3 ad art. 92.

11 Voir infra III.

12 ZIGERLIG/JUD, op. cit., n. 2 ad art. 92; voir aussi CCR/Zh StE 1997 A 31.4 n. 5 consid. 4a.

13 Ordonnance du 19 octobre 1993 sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct, RS 642.1182 (OIS).

14 ZIGERLIG/JUD, op. cit., n. 9 ad art. 92.

15 CCR/Zh StE 1997 A 31.4 n. 5 consid. 5.

4 AGNER P./JUNG B./STEINMANN G., Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, n. 1 ad art. 92 LIFD.

5 Voir notamment art. 17 Modèle OCDE.

6 Agner/Jung/Steinmann, op. cit., n. 2 ad art. 92; ZIGERLIG R./RUFENER A., in: Kommentar StHG, 2^e éd., Bâle 2002, n. 14 ad art. 35 StHG.

7 AGNER/JUNG/STEINMANN, op. cit., n. 2 ad art. 92; ZIGERLIG R./JUD G., in: Kommentar DBG, Bâle 2000, n. 2 ad art. 92.

8 AGNER/JUNG/STEINMANN, op. cit., n. 3 ad art. 92; ZIGERLIG/RUFENER, op. cit., n. 14 ad art. 35 StHG.

d'acquisition, étant entendu qu'un montant plus élevé est déductible moyennant justification (art. 7 al. 3 OIS). On notera que les artistes, sportifs ou conférenciers ne peuvent faire valoir aucune autre déduction que les frais d'acquisition¹⁶.

On constate ainsi que, contrairement aux autres types de rémunérations imposées à la source pour lesquelles les frais d'acquisition sont déterminés de façon forfaitaire dans le tarif lui-même, seuls les revenus nets, après déduction des frais d'acquisition sont imposés à la source¹⁷.

Le critère décisif pour qu'une indemnité soit soumise à l'impôt réside dans le fait qu'elle est *directement liée* à l'activité personnelle de l'artiste ou du sportif en Suisse. Il en découle *contrario* que les revenus versés aux sportifs, sans rapport direct avec l'exhibition, sont régis par des règles différentes. Simple en apparence, cette règle pose de nombreux problèmes de délimitation.

b) Les prestations de sponsoring

Un artiste ou un sportif peut être soutenu financièrement par un sponsor¹⁸. Par exemple, un athlète reçoit une rémunération pour porter ou utiliser les produits vendus par le sponsor («endorsments»). Certains musiciens sont également soutenus par des marques, notamment d'instruments de musique, qu'ils doivent utiliser lors de concerts ou de manifestations («signature Models»). Parfois, ces artistes ou sportifs doivent même utiliser certains produits lors d'activités non liées à leur spécialité (voitures, montres, parfums, etc.), ou participer à des événements de type promotionnel (discours, interviews, spots publicitaires, etc.). Dans toutes ces hypothèses, la qualification de la rémunération est nécessaire.

En règle générale, est décisif le lien entre le paiement et l'activité personnelle sur territoire suisse de l'artiste, du sportif ou du conférencier. Si le paiement est effectué en liaison avec une performance spécifique d'un artiste ou sportif, l'Etat de la source peut alors le taxer. En l'absence d'un tel lien, le revenu est alors imposable au domicile de l'artiste ou du sportif concerné. Si un paiement global est effectué, une répartition est alors nécessaire.

Il découle de cette règle toute générale que les prestations de sponsoring ou de type publicitaire seront plutôt à traiter comme des revenus d'une activité indépendante, imposables généralement au domicile. Une imposition au lieu de la manifestation n'entre en ligne de compte que si ces revenus sont versés pour la participation à l'événement sportif ou artistique en tant que tel. Les recettes de sponsoring sont en effet à attribuer à l'événement et non à l'activité

¹⁶ AGNER/JUNG/STERNMANN, op. cit., n. 4 ad art. 92.

¹⁷ ZIGERLIG/JUD, op. cit., n. 8 ad art. 92.

¹⁸ Voir à ce sujet, I. Blackshaw/G. Hogg ed., Sports Marketing Europe, (Kluwer) Deventer/Boston 1993.

personnelle de l'exécutant¹⁹. En général, les dépenses de sponsoring seront déductibles pour celui qui les effectue et imposables auprès du bénéficiaire. Dès lors, soumettre les dépenses de sponsoring à l'impôt à la source risque de provoquer une double imposition (i) la première auprès de l'organisateur (ii) une deuxième fois auprès de l'artiste ou du sportif concerné²⁰.

Une décision de la Commission cantonale de recours de Zurich donne un éclairage intéressant à cette problématique²¹. Il s'agissait d'un athlète professionnel dont les manifestations se déroulaient en Europe et aux USA. Pour la participation, il recevait des «primes de départ» et des primes de prix. De plus, des entreprises suisses et américaines lui offraient des prestations de sponsoring qui se décomposaient en un fixe et des primes de classement. Le coureur s'engageait à porter les produits des entreprises en cause. Pour le sportif en question, les primes de départ et de prix étaient certes imposables dans les Etats de la manifestation. En revanche, il a attribué les prestations de sponsoring au siège de la société sponsor.

La CCR ne l'a pas suivi. Tout d'abord, elle a jugé que les *primes de départ et de prix* payées en République tchèque étaient imposables en Suisse, faute de CDI avec ce pays (sur ce point la situation a été aggravée pour le contribuable). Pour les Etats avec lesquels la Suisse dispose d'une CDI, ces primes sont imposables dans l'Etat de la manifestation. En outre, les prestations de *sponsoring* ne sont imposables dans les Etats (conventionnés) d'exercice de l'activité sportive, que si elles sont directement liées à l'activité sportive. Il en va ainsi, selon la CCR, dans la mesure où ces rémunérations sont versées pour le port des produits du sponsor durant la manifestation elle-même. Dans la négative, elles constituent des revenus de l'activité indépendante (art. 14 du Modèle OCDE), voire des redevances (art. 12 du Modèle OCDE), imposables au domicile du sportif. En l'espèce, la CCR a estimé que le lien entre les paiements du sponsor et une manifestation sportive n'était pas suffisant. Partant, elle a confirmé le droit d'imposition au lieu de résidence, en l'occurrence la Suisse. Il est intéressant de noter que l'athlète, à titre subsidiaire, réclamait une répartition internationale des paiements de sponsoring entre les différents Etats concernés. La CCR a refusé d'entrer en matière faute d'éléments de preuve suffisants.

Cette décision est intéressante car elle illustre une des questions de qualification les plus épineuses du domaine concerné. Quant au résultat, comme la CCR le reconnaît elle-même, elle est insatisfaisante²². En effet, le contribuable a été taxé deux fois sur certaines recettes de sponsoring: une fois au lieu de la manifestation et une seconde fois en Suisse, en tant qu'Etat de résidence. Il semble toutefois, aux dires de l'autorité de recours, que les pièces et autres

¹⁹ ALTENBURGER, op. cit., p. 134.

²⁰ ALTENBURGER, op. cit., p. 134.

²¹ CCR/ZH du 17 avril 1997, StE 1997 A 31.4 n. 5.

²² StE 1997 A 31 n. 5, consid. 5.

moyens de preuve à disposition n'étaient pas probants²³. Cela dit, d'une manière générale, il nous paraît justifié d'adopter une approche plutôt *restrictive* de la notion de **lien** entre l'activité d'artiste et sportif au lieu de la performance et les paiements (notamment de sponsoring) permettant d'englober ces derniers dans l'activité personnelle. Certes, en l'espèce, la solution était favorable à la Suisse, Etat de résidence du sportif. La réciproque doit également être vraie lorsqu'il s'agit, pour la Suisse, d'imposer à la source les recettes d'un sportif non-résident.

c) L'exploitation des droits de l'artiste et du sportif

Il arrive parfois que l'artiste ou le sportif reçoive, outre une rémunération pour l'événement en tant que tel, une participation financière à l'exploitation commerciale de son activité personnelle («*Verwertungserlös*»). Il s'agit en général de revenus provenant de l'exploitation de droits de propriété intellectuelle qui ne sont pas liés à la participation à une manifestation précise²⁴. Par exemple, si un chanteur reçoit une rémunération pour un concert au festival de Montreux, il sera soumis à l'impôt à la source. En revanche, l'exploitation commerciale des revenus provenant de la vente d'une vidéo sera normalement imposable à son domicile principal, faute de pouvoir être considérée comme directement liée à son activité en Suisse²⁵. On rappellera dans ce contexte que la Suisse ne prélève pas d'impôt à la source sur les revenus liés à l'utilisation de droits de propriété intellectuelle (redevances, droits d'auteur) (art. 4 LIA a contrario). En pratique, des problèmes de qualification vont toutefois se poser²⁶.

4. Le revenu versé à un tiers

Lorsque les revenus et indemnités ne sont pas versés à l'artiste, au sportif ou au conféréncier lui-même, mais au tiers qui a organisé ses activités, le «tiers organisateur» est assujéti à l'impôt (art. 92 al. 1 dernière phrase LIFD; 35 al. 1 lettre a LHID)²⁷. On notera que la loi ne fait que préciser, dans le domaine qui nous occupe, un principe général du droit fédéral que l'on retrouve à l'art. 5 al. 2 LIFD. Cette précision reprend d'ailleurs une règle que l'on rencontre également à l'art. 17 al. 2 du Modèle OCDE.

²³ En particulier, contrairement à la pratique généralement admise en ce domaine, le sportif en question n'a pas non plus obtenu la déduction de la base imposable des impôts à la source effectivement supportés, car les pièces justificatives faisaient défaut.

²⁴ ZIGERLIG/RUFENER, op. cit., n. 17 ad art. 35 SHG; CCR/ZH, SIE 1997 A 31.4 n. 5, consid. 4a.

²⁵ ALLENBURGER, op. cit., p. 134.

²⁶ On en trouve un exemple éclatant, dans le cadre des CDI, dans l'affaire *Boulez* évoquée *supra*.

²⁷ Contrairement au texte français et italien, la version allemande ne mentionne pas les sportifs. Il s'agit manifestement d'une erreur matérielle involontaire du législateur. Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, Harmonisierte kantonale Quellensteuerordnung, Berne 1994, p. 154.

Le but de cette règle est essentiellement d'éviter les abus. On empêche ainsi de contourner l'assujétiement des artistes, sportifs ou conférénciers par l'interposition d'un tiers qui n'a pas ce statut, sans avoir un établissement stable en Suisse²⁸. La notion de «tiers organisateur» est interprétée en pratique de façon plutôt large. Il peut s'agir d'une personne morale, physique, voire d'une société de personnes qui reçoit les revenus de l'activité de l'artiste du sportif ou du conféréncier²⁹. En d'autres termes, on ne vise pas uniquement celui qui organise la production de l'artiste ou du sportif, à savoir l'organisateur au sens de l'art. 92 al. 4 LIFD, mais également l'agent ou la société d'artistes qui met l'artiste ou le sportif à disposition ou sert d'intermédiaire³⁰. A notre sens, il faut tout de même un rapport contractuel entre le tiers et l'artiste, le sportif ou le conféréncier, sinon ce dernier n'aurait aucune prétention aux recettes qui sont versées au tiers conféréncier³¹. Le tiers organisateur peut de surcroît être domicilié en Suisse ou, ce qui sera le plus souvent le cas, à l'étranger.

5. Assujétiement

En principe, l'artiste, le sportif ou le conféréncier est assujéti personnellement (assujétiement limité) (art. 5 LIFD; 4 al. 2 lettre a LHID).

L'impôt est perçu à la source dans le chef du débiteur de la prestation imposable, en règle générale *l'organisateur* du spectacle, ou toute autre personne qui est débitrice de la rémunération à l'égard de l'artiste, du sportif ou du conféréncier. Le contribuable demeure toutefois l'artiste, le sportif ou le conféréncier qui effectue une activité personnelle en Suisse. En ce sens, l'organisateur n'est que le représentant du contribuable³². Le débiteur de la prestation a l'obligation: (i) de retenir l'impôt dû à l'échéance de la prestation en espèces, ainsi que sur les autres prestations, notamment les revenus en nature et les pourboires; (ii) de remettre au contribuable un relevé ou une attestation; et (iii) de verser périodiquement les impôts à l'autorité fiscale compétente (art. 100 LIFD; 37 al. 1 LHID).

Le débiteur de la prestation imposable est responsable du paiement de l'impôt (art. 100 al. 2 LIFD; 37 LHID) et reçoit une commission de perception. On notera que le débiteur de la prestation peut être une personne physique ou morale. Il doit en revanche nécessairement être *assujéti en Suisse*, de façon illimitée (siège) ou limitée (établissement stable)³³. A notre avis, il en découle

²⁸ Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, op. cit., p. 154.

²⁹ ZIGERLIG/RUFENER, op. cit., n. 18 ad 35 SHG; ZIGERLIG/JUD, op. cit., n. 10 ad art. 92.

³⁰ AGNER/JUNG/STEINMANN, op. cit., n. 6 ad art. 92; voir aussi Archives 58, 516.

³¹ Du même avis, ZIGERLIG/JUD, op. cit., n. 10 ad art. 92; plus nuancé, Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, op. cit., p. 154.

³² BLUMENSTEIN E./LOCHER P., p. 83.

³³ ZIGERLIG/JUD, op. cit., n. 2 ad art. 100.

que si un artiste, un sportif ou un conférencier réalise les conditions d'un assujettissement limité en Suisse, mais reçoit une rémunération d'un organisateur (ou d'un débiteur) sis à l'étranger, sans rattachement avec la Suisse (notamment en l'absence d'établissement stable), l'artiste, sportif ou conférencier doit lui-même remplir les obligations de déclaration selon la procédure ordinaire³⁴.

Enfin, l'*organisateur du spectacle* en Suisse est solidairement responsable du paiement de l'impôt (art. 92 al. 4 LIFD). Dans la mesure où l'organisateur est en même temps le débiteur, cette règle n'a pas de portée propre. En revanche, cette norme élargit la liste des personnes potentiellement responsables et vise aussi d'autres personnes que le débiteur de la prestation, au sens général. Elle permet ainsi de rechercher la personne qui a été chargée d'organiser le spectacle, ou plus généralement la manifestation³⁵, même si le débiteur de la prestation imposable ne peut être poursuivi³⁶. En pratique, les autorités s'adressent parfois aux personnes ayant «organisé» la manifestation, sans être nécessairement liées contractuellement avec l'artiste ou le sportif concerné (vendeurs de billets, bailleur de salle)³⁷. A notre sens, on ne saurait toutefois interpréter extensivement une norme exceptionnelle destinée à élargir la responsabilité solidaire: il doit bien s'agir de l'organisateur du spectacle ou de la manifestation et non pas simplement celui qui a «collaboré» à son organisation.

6. Le taux de l'impôt

a) En droit fédéral

L'impôt à la source est prélevé selon un barème progressif à quatre paliers (art. 92 al. 2 LIFD). Le taux est de :

- 0,8 % pour des recettes journalières jusqu'à 200 fr.
- 2,4 % pour des recettes journalières de 201 à 1000 fr.
- 5,0 % pour des recettes journalières de 1001 à 3000 fr.
- 7,0 % pour des recettes journalières de plus de 3000 fr.

L'impôt n'est pas perçu lorsque les revenus imposables sont inférieurs à 300 fr. (au total) par débiteur de la prestation imposable (ch. 4 de l'annexe à l'OIS).

³⁴ Voir en ce sens, art. 6 OIS, qui rélèbe selon nous un principe général; du même avis, en ce qui concerne les rapports de travail, Zigerlig/Jud, op. cit., n. 2 ad art. 100.

³⁵ Le terme français de «spectacle» ne saurait ainsi se borner à viser uniquement les artistes, comme le confirment les termes plus généraux utilisés par la version allemande «Darbietung» et italienne «manifestazione».

³⁶ Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, op. cit., p. 157.

³⁷ Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, op. cit., p. 157.

L'impôt frappe la recette journalière, à savoir – comme relevé plus haut – les recettes brutes sous déductions des frais d'acquisition (forfaitaires ou estimés effectivement prouvés à l'appui). Cette réglementation pose des problèmes d'exécution en pratique³⁸. Tout d'abord, en cas d'engagement de plusieurs jours, il faut déterminer les recettes journalières déterminantes. Sur ce point, l'ordonnance précise que le montant de la recette journalière imposable est égal au revenu brut, sous déduction des frais d'acquisition, divisés par le nombre de jours de représentations ou de répétitions (art. 7 al. 1 OIS). De plus, pour les groupes (orchestres, ballets, groupe de musiciens), il faudrait à rigueur de texte répartir la rémunération sur les différents intervenants. Pour simplifier ce système, l'ordonnance prévoit que pour les groupes, on calcule la part journalière moyenne par personne pour fixer le taux de l'impôt si la part de chaque membre n'est pas connue ou difficile à déterminer (art. 7 al. 2 OIS).

Devant les problèmes posés par la réglementation tarifaire, certains auteurs préconisent – à juste titre – le recours à un taux proportionnel fixe³⁹. Ils déplorent toutefois que cette solution ne puisse *de facto* pas même être adoptée par les cantons, car la LHID prévoit la nécessité d'une déduction globale pour les impôts fédéraux, cantonaux et communaux (art. 33 al. 1 LHID). On constate donc que sur ce point, le droit fédéral empiète sur la souveraineté cantonale en matière tarifaire.

b) En droit cantonal

La LHID est muette sur la structure du barème. Cela dit, les cantons sont en quelque sorte «liés» par celle du droit fédéral puisque l'impôt fédéral, établi selon 4 paliers, est perçu en même temps que l'impôt cantonal⁴⁰. En conséquence, les cantons reprennent un système analogue à l'impôt fédéral. Par exemple, à Genève et Vaud, au-delà d'une recette journalière de 3000 fr., le taux est de 18 % (soit 25 % y compris l'impôt fédéral)⁴¹. Dans le canton de Zurich, le taux maximum est de 10 % (soit 17 % y compris l'impôt fédéral)⁴².

³⁸ ZIGERLIG/JUD, op. cit., n. 14 ad art. 92.

³⁹ ZIGERLIG/JUD, op. cit., n. 14 ad art. 92.

⁴⁰ Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, op. cit., p. 156.

⁴¹ En droit genevois, voir art. 8 de la loi cantonale sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (D 3 20), en droit vaudois, art. 139 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux.

⁴² Pour plus de détails, RICHNER F./FREI W./KAUFMANN S., Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, ad § 95 ZStG; voir aussi, «Merkblatt über die Quellenbesteuerung von Künstlern, Sportlern und Referenten ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz», du 2 juillet 1998.

III. L'impact des CDI

1. L'imposition au lieu de la performance (art. 17 par. 1 du Modèle OCDE)

a) En général

Hormis le cas particulier des conférenciers, le régime de l'impôt à la source sur le revenu de l'activité personnelle en Suisse des artistes et sportifs, ni domiciliés ni en séjour dans notre pays, reprend en substance la règle de l'art. 17 par. 1 du Modèle OCDE. En conséquence, une CDI devrait généralement confirmer le droit pour la Suisse d'imposer le revenu réalisé en Suisse dans le cadre d'un spectacle ou d'un événement sportif.

En général, l'art. 17 par. 1 du Modèle OCDE n'englobe que les revenus qui sont en *lien direct* avec le spectacle public donné par l'artiste et le sportif⁴³. En outre, selon le Commentaire OCDE, l'art. 17 s'applique aux revenus de la publicité ou du parrainage (sponsoring) qui sont *directement ou indirectement* liés aux manifestations ou spectacles qui ont lieu dans un Etat donné⁴⁴. A défaut d'un tel lien, ces revenus seront régis par d'autres articles de la CDI (notamment 7 ou 12, suivant les cas). De ce point de vue, le Commentaire OCDE manque de précision⁴⁵.

La délimitation du lien est particulièrement épineuse en matière de *sponsoring*. Grossman propose de distinguer entre les « *auftrittbezogene Entgelte* » (revenus liés à l'apparition) qui sont régis par l'art. 17 du Modèle OCDE et les « *personenbezogene Einkünfte* » qui tombent dans le régime général des bénéfices d'entreprise⁴⁶. De ce point de vue, le paiement d'un sponsor pour le port du logo d'une entreprise par un sportif au cours d'une manifestation est lié à l'événement. En revanche, la rémunération en échange d'affiches publicitaires dans une banque repose essentiellement sur l'image de la personne du sportif et n'est donc pas imposable au lieu de la manifestation⁴⁷. Pour Vogel, seules les rémunérations publicitaires ou promotionnelles qui sont directement ou indirectement liées à une performance *spécifique* sont visées par l'art. 17 du Modèle OCDE⁴⁸. Cet auteur précise d'ailleurs que le paiement en question doit avoir été calculé exclusivement pour l'événement sportif spécifique⁴⁹. Quant à la jurisprudence suisse, elle tend à exiger, même en matière de

sponsoring, un lien *direct* (« *unmittelbar Zusammenhang* ») entre le paiement et l'activité personnelle de l'activité du sportif ou de l'artiste⁵⁰.

A notre sens, l'art. 17 par. 1 du Modèle OCDE ne vise que les revenus provenant d'une activité *personnelle* exercée dans un autre Etat *en tant qu'artiste ou sportif*. On ne peut donc englober que les rémunérations qui sont liées à une activité précise d'un contribuable, exercée en sa qualité d'artiste ou sportif. Partant, ce n'est que si le versement du sponsor est lié à la manifestation du sportif, en tant que telle, qu'une imposition à cet endroit est envisageable. L'exigence du lien avec un événement doit en tout cas être interprétée restrictivement. En effet, l'art. 17 du Modèle OCDE est un régime d'exception. De plus, en élargissant la portée du régime de l'imposition à la source, on augmente les risques de double imposition. Partant, selon cette approche, une somme versée à un sportif pour porter un produit du sponsor (souliers, skis, raquette) durant la manifestation locale est suffisamment liée à l'événement en question. En revanche, un paiement pour porter des produits du sponsor durant l'année – et non pas pour les activités sportives – n'est pas octroyé pour une manifestation en tant que sportif mais pour associer son image à la marque du sponsor. Ce type de paiement n'est pas visé par l'art. 17 du Modèle⁵¹.

En outre, seul le lieu où l'activité personnelle est déployée est déterminant, non pas celui où ce même revenu est *exploité* (« *verwertet* »)⁵². Il s'ensuit que les revenus provenant de l'exploitation ultérieure de l'activité exercée en Suisse sont régis par d'autres normes que celles tirées de l'art. 17 des CDI fondées sur le Modèle OCDE. En règle générale, les rémunérations versées pour la vente de disques compacts, de « DVD » ou de vidéos de l'événement seront traitées comme des redevances (art. 12 du Modèle OCDE).

La qualification peut parfois soulever d'épineuses controverses, comme l'illustre le cas de Pierre Boulez, célèbre compositeur et chef d'orchestre français. A l'époque, il résidait en Allemagne et avait dirigé un orchestre aux Etats-Unis lors d'une tournée, puis enregistré un concert dans cet Etat. Aux termes du contrat d'enregistrement, il recevait un pourcentage sur les ventes, qualifié « *royalties* ». Ces revenus ont été traités comme des redevances en Allemagne et donc imposés en tant qu'Etat de résidence de Boulez. En même temps, les Etats-Unis ont considéré ce revenu comme « *income from personal services performed in the United-States* » et donc également imposable. Les autorités compétentes des deux Etats n'ont pas réussi à s'entendre. Le « US

⁵⁰ En ce sens, SUE 1997 A 31.4 n. 5, consid. 48.

⁵¹ Dans le même sens, SANDLER, op. cit., p. 181 ss.

⁵² LOCHER P., Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2^e éd., Berne 2000, p. 449; GROSSMANN, op. cit., p. 109 ss; VOGEL, op. cit. n. 20 ad art. 17; STRÄHLIN W., Zur zwischenstaatlichen Besteuerung von Künstlern und Sportlern, L'expert comptable suisse 1989, p. 334.

⁴³ Commentaire OCDE, n. 9 ad art. 17.

⁴⁴ Commentaire OCDE, n. 9 ad art. 17.

⁴⁵ En effet, le Commentaire OCDE, ad art. 17 n. 9, commence par affirmer qu'en l'absence d'un lien direct entre les revenus et un spectacle, d'autres articles seront applicables, mais précise plus loin que l'art. 17 s'applique aux revenus de publicités ou sponsoring qui ont un lien direct ou indirect avec la manifestation.

⁴⁶ GROSSMANN, op. cit., pp. 113 ss.

⁴⁷ GROSSMANN, op. cit., p. 113.

⁴⁸ VOGEL, op. cit., n. 8c, 20a ad art. 17.

⁴⁹ VOGEL, op. cit., n. 8c ad art. 17.

Tax Court» des Etats-Unis a confirmé par la suite l'imposition de ces revenus dans cet Etat, de telle sorte que Pierre Boulez a été taxé deux fois⁵³.

En règle générale, les redevances correspondant à une rémunération pour l'usage ou la jouissance de droits de propriété intellectuelle seront uniquement imposables dans l'Etat de résidence du bénéficiaire effectif (art. 12 du Modèle OCDE). Ces rémunérations devraient dès lors échapper à toute imposition en Suisse car l'impôt anticipé ne frappe pas ce type de revenu (art. 4 LIA *a contrario*). De même, si le revenu de l'artiste ou du sportif correspond à un revenu provenant d'une activité indépendante – non visé par l'art. 17 du Modèle OCDE – la Suisse ne peut imposer ce revenu que si l'artiste ou le sportif non-résident dispose d'un établissement stable en Suisse⁵⁴.

b) Particularités

Diverses CDI limitent l'application de l'art. 17 du Modèle OCDE aux artistes et sportifs professionnels⁵⁵. D'autres CDI n'appliquent pas cette disposition aux revenus d'artistes (parfois aussi de sportifs) financés en grande partie par des fonds publics⁵⁶. En outre, la CDI avec la Hollande – certes une des plus anciennes – prévoit que le revenu réalisé en Suisse par un sportif résidant aux Pays-Bas, n'est imposable que si ce dernier dispose d'une base fixe en Suisse (art. 5 al. 2). Il en découle qu'en règle générale, les revenus provenant de la simple activité personnelle dans notre pays d'un sportif résidant en Hollande ne sera imposable que dans cet Etat⁵⁷. Enfin, selon la CDI avec les Etats-Unis, la règle de l'imposition au lieu d'activité ne s'applique pas aux revenus inférieurs à 10000 dollars (*de minimis*) (art. 17 al. 1 *in fine*).

2. L'imposition des revenus versés à des tiers (art. 17 par. 2 du Modèle OCDE)

La position de l'OCDE a évolué à propos de cette disposition⁵⁸. Initialement conçue comme une règle anti-abus essentiellement destinée à couvrir

⁵³ 83 T.C. 584 (1984). Il faut reconnaître que les termes du contrat étaient ambigus. Pour le tribunal américain, la qualification de redevance ne pouvait être retenue en l'absence de «conveyance of property right» aux enregistrements; voir à ce propos SANDLER, op. cit., p. 185. Depuis, le paragraphe 12 du protocole de la CDI Etats-Unis/Allemagne de 1989 clarifie la qualification en faveur de la notion de redevance.

⁵⁴ Cette règle est consacrée à l'art. 14 du Modèle OCDE, dans sa teneur avant l'an 2000 et, à partir de cette date, par l'art. 7 du Modèle.

⁵⁵ C'est le cas notamment des CDI avec Allemagne, Autriche, Danemark et France.

⁵⁶ Voir en ce sens, les CDI avec Allemagne, Autriche, Belgique, Bulgarie, Chine, Côte d'Ivoire, France, Grande-Bretagne, Hongrie, Inde, Indonésie, Jamaïque, Corée du Sud, Malaisie, Maroc, Philippines, Pologne, République tchèque, Roumanie, Singapour, Slovaquie, Union des Républiques Socialistes Soviétiques, Thaïlande.

⁵⁷ ALTENBURGER, op. cit., p. 141.

⁵⁸ Voir à ce propos, notamment, MOLENAAR/GRAMS, op. cit., Tax Treaty Monitor 2002, pp. 500 ss.

les cas d'interposition de sociétés d'artistes ou «star companies», elle est devenue – notamment depuis la modification du Commentaire OCDE en 1992 – une règle destinée à viser tous les paiements à des tiers, même indépendants d'un artiste ou sportif. La Suisse, avec les Etats-Unis et le Canada⁵⁹, a formulé une réserve à ce propos. Elle entend limiter l'application de l'art. 17 par. 2 du Modèle aux cas d'évasion fiscale. Nombreux sont ainsi les traités qui s'écartent de la règle générale de l'art. 17 par. 2 du Modèle OCDE.

En premier lieu, diverses CDI ne contiennent tout simplement pas la règle de l'art. 17 par. 2 du Modèle⁶⁰. Les règles générales sur l'imposition du revenu des entreprises (art. 7), respectivement de l'activité indépendante (art. 14 [supprimé en l'an 2000]) seront le cas échéant applicables⁶¹. Il en découle, dans cette hypothèse, que le revenu lié à un spectacle ou une performance en Suisse, payé à une tierce partie, ne peut pas être imposé en Suisse en l'absence d'un établissement stable dans notre pays, auquel il est possible de rattacher ce revenu.

En second lieu, certaines CDI prévoient une règle semblable à celle de l'art. 17 par. 2 du Modèle, mais posent des conditions spécifiques⁶². Par exemple, elles n'autorisent l'imposition des revenus payés, non à l'artiste ou au sportif lui-même, mais à une tierce partie que lorsqu'il est possible de démontrer que l'artiste ou le sportif a un intérêt direct ou indirect aux bénéfices du tiers⁶³, d'autres exigent dans ce contexte que l'artiste ou le sportif domine l'entreprise tierce⁶⁴, ou qu'il existe une relation d'employé entre l'intéressé et l'entreprise tierce⁶⁵.

III. L'influence de la jurisprudence de la CJCE

1. L'arrêt *Gerritse*

Comme indiqué plus haut, la plupart des Etats connaissent un régime d'imposition à la source des revenus perçus par des artistes et sportifs liés économiquement avec une performance sur leur territoire. Dans un arrêt de prin-

⁵⁹ Commentaire OCDE, n. 16 ad art. 17.

⁶⁰ Il en va ainsi des CDI Espagne, Irlande, Liechtenstein, Maroc, Pakistan, Hollande et Portugal, Union des Républiques Socialistes Soviétiques.

⁶¹ Dans le même sens, Locher, op. cit., p. 448.

⁶² Pour un aperçu, voir LOCHER, op. cit., pp. 448, 460 ss.

⁶³ Voir en ce sens, notamment, les CDI avec Argentine, Australie, Bulgarie, Canada, Fédération de Russie, Finlande, Luxembourg, Pologne, Slovaquie, Hongrie, Venezuela, Etats-Unis.

⁶⁴ Voir en ce sens les CDI avec le Japon et les Philippines.

⁶⁵ CDI avec Afrique du Sud, Suède et Trinité-et-Tobago.

cipe du 12 juin 2003, l'affaire *Arnoud Gerritse*⁶⁶, la CJCE a toutefois remis en question le pouvoir des Etats membres de l'UE d'imposer à la source sans limite les revenus des artistes et sportifs.

En l'espèce, M. Gerritse, de nationalité néerlandaise et résidant aux Pays-Bas, avait perçu environ 6000 DEM pour une prestation de batteur dans une station de radio de Berlin. Ses frais s'élevaient à 968 DEM. En tant que non-résident, M. Gerritse a été taxé à la source en Allemagne, au taux de 25 %, sur ces recettes brutes sans pouvoir déduire ses frais généraux⁶⁷. Ses autres recettes, de source néerlandaise et belge, s'élevaient à 55000 DEM. En vue d'obtenir la déduction de ses frais généraux, le batteur néerlandais a déposé une déclaration d'impôt sur le revenu en Allemagne, tout en sollicitant l'application du taux ordinaire progressif, y compris du seuil non imposable de 12000 DEM. Le «Finanzamt» de Berlin a rejeté cette requête. En appel devant le «Finanzgericht» de Berlin, M. Gerritse a alors invoqué le principe de non-discrimination garanti par le droit communautaire. La juridiction a décidé de surseoir à statuer et a posé à la CJCE une question préjudicielle tendant à vérifier la compatibilité avec l'art. 52 du traité CE (actuellement art. 43) de la réglementation allemande en l'espèce.

Tout d'abord la Cour a estimé, à titre liminaire, que la question préjudicielle devait être comprise comme visant la libre circulation des services (art. 59 [devenu après modification 49 CE]) et 60 du traité [devenu art. 50 CE]) et non pas la liberté d'établissement. L'analyse a ensuite été divisée en deux parties: (i) la déductibilité des frais professionnels et (ii) la retenue à la source de 25 %.

Sur le premier aspect, la Cour a constaté que les frais professionnels dont il s'agit sont directement liés à l'activité ayant généré les revenus imposables en Allemagne, de telle sorte que les résidents et les non-résidents sont à cet égard dans une situation comparable. Dans ces conditions, «une réglementation nationale qui refuse aux non-résidents, en matière d'imposition, la déduction des frais professionnels, accordée en revanche aux résidents, risque de jouer principalement au détriment des ressortissants d'autres Etats membres et comporte donc une discrimination indirecte selon la nationalité, en principe contraire aux articles 59 et 60 du traité»⁶⁸. Aucun argument n'ayant au surplus été invoqué pour justifier une telle différence, la CJCE a donc considéré que cette réglementation était contraire aux art. 50

et 60 du traité. Elle a donc répondu comme suit à cette question: «1. Les articles 59 du traité CE (devenu, après modification, article 49 CE) et 60 du traité CE (devenu article 50 CE) s'opposent à une législation telle que celle en cause dans l'affaire au principal qui, en règle générale, prend en compte, lors de l'imposition des non-résidents, les revenus bruts, sans déduction des frais professionnels, alors que les résidents sont imposés sur leurs revenus nets, après déduction de ces frais»⁶⁹.

Concernant la retenue à la source elle-même, la CJCE a tout d'abord rappelé sa jurisprudence constante selon laquelle, en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables «dans la mesure où le revenu perçu sur le territoire d'un Etat par un non-résident constitue le plus souvent qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence et que sa capacité contributive personnelle et familiale peut s'apprécier le plus aisément à l'endroit où il a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux, ce qui correspond en général à sa résidence habituelle»⁷⁰. S'agissant en particulier de la tranche de base non imposable (12000 DEM), il est légitime d'en réserver l'octroi aux personnes ayant perçu l'essentiel de leurs ressources dans l'Etat d'imposition – en général l'Etat de résidence – car elle poursuit un but social qui est de garantir aux contribuables un minimum vital. En l'espèce, il n'était pas contesté que M. Gerritse n'avait perçu qu'une petite partie de sa rémunération globale en Allemagne.

En revanche, en ce qui concerne plus précisément le taux d'imposition, les Pays-Bas, en application de la CDI avec l'Allemagne, intègrent dans la base d'imposition, conformément à la règle de progressivité, les revenus imposables en Allemagne. Ils tiennent compte de l'impôt allemand en déduisant de l'impôt hollandais une fraction qui correspond au rapport entre les revenus imposés en Allemagne et les revenus mondiaux. Il en découle, selon la CJCE, que, au regard de la règle de progressivité, les non-résidents et les résidents sont dans une situation comparable, «de telle sorte que l'application aux premiers d'un taux d'imposition sur le revenu plus élevé que celui applicable aux seconds et aux contribuables qui leur sont assimilés serait constitutif d'une discrimination indirecte interdite par le droit communautaire»⁷¹. Il incombe donc à la juridiction de renvoi de vérifier, en l'occurrence, si le taux d'imposition de 25 % est supérieur à celui qui découlerait du barème progressif. Pour effectuer la comparaison, selon la Cour, il convient d'ajouter aux revenus nets perçus par l'intéressé en Allemagne, un montant correspondant à la tranche non imposable⁷². En conséquence, la Cour a

⁶⁹ CJCE, conclusions 1.

⁷⁰ CJCE, point 43.

⁷¹ CJCE, point 53.

⁷² En l'espèce, selon le calcul de la Commission, on aboutissait à une imposition de 26,5 %, soit un montant supérieur à celui effectivement appliqué au contribuable.

⁶⁶ CJCE du 12 juin 2003, aff. C-234/01, Rec. 2003 I 5933; voir à ce propos, notamment MOLENAAR D./GRAMS H., *The Arnoud Gerritse Case of the European Court of Justice*, Intertax 2003, pp. 198 ss; MOLENAAR D./GRAMS H., *The Taxation of Artists and Sportsmen after the Arnoud Gerritse Decision*, European Taxation 2003, p. 381.

⁶⁷ Conformément à la législation en vigueur à l'époque de l'arrêt, pour les personnes assujetties partiellement en Allemagne, les frais professionnels n'étaient déductibles que si ces frais représentaient plus de la moitié des recettes.

⁶⁸ CJCE, point 29.

répondu comme suit à cette deuxième question: «2. En revanche, lesdits articles du traité ne s'opposent pas à cette même législation en ce qu'elle soumet, en règle générale, les revenus des non-résidents à un impôt définitif au taux uniforme de 25 %, retenu à la source, alors que les revenus des résidents sont imposés selon un barème progressif incluant une tranche de base non imposable, à la condition que le taux de 25 % ne soit pas supérieur à celui qui serait effectivement appliqué à l'intéressé, selon le barème progressif, aux revenus nets majorés du montant correspondant à la tranche de base non imposable⁷³».

2. L'impact de cette jurisprudence

Ce jugement va avoir un impact considérable. En particulier, les États membres de l'UE ne sauraient désormais interdire la déduction des frais généraux lors de la perception d'un impôt à la source sur les rémunérations liées à des performances d'artistes et sportifs résidents d'un autre État membre. Cette solution est de surcroît équitable et conforme au principe de la capacité contributive. Dans l'affaire *Gerritse*, le contribuable n'avait certes qu'environ 17 % de frais professionnels. Cela dit, en général les dépenses supportées par les artistes et sportifs sont nettement supérieures à ces chiffres. Une étude conduite par «All Arts Advisers» en Hollande sur 150 «tax rulings», octroyés durant les 8 premiers mois de l'année 2001, a montré que les frais de production s'élevaient en général à 76 %⁷⁴. Les auteurs de l'étude en concluent que le Commentaire OCDE, ch. 10 de l'art. 17, qui laisse pleine liberté aux États contractant de déterminer en droit interne la possibilité de déduire les frais, devrait d'ailleurs être revu⁷⁵.

Cela dit, l'arrêt va plus loin que simplement exiger la déduction des frais généraux des artistes et sportifs dans le cadre de l'impôt à la source. À l'intérieur de l'UE, il va jusqu'à remettre en question le principe même de l'impôt à la source, du moins lorsque le taux progressif appliqué au revenu net lié à la performance dépasse celui du taux progressif appliqué aux résidents. À terme, certains commentateurs n'excluent pas que cet arrêt va relancer le débat sur la justification en soi de la règle spéciale de l'art. 17 du Modèle OCDE⁷⁶. Ce débat dépasse le cadre de notre contribution⁷⁷. Il importe toutefois d'examiner la réglementation helvétique à la lumière des considérants de l'arrêt *Gerritse*.

⁷³ CJCE, conclusions 2.

⁷⁴ MOLENAAR/GRAMS, op. cit., Intertax 2003, p. 201.

⁷⁵ MOLENAAR/GRAMS, op. cit., Intertax 2003, p. 202.

⁷⁶ MOLENAAR/GRAMS, op. cit., European Taxation, p. 383.

⁷⁷ Voir à ce propos, notamment GRAMS H., Artist Taxation, Art. 17 of the OECD Model Treaty - a Review of Principle Tax Times?, Intertax 1999, p. 5; NITTKMANN J.A., Article 17 of the OECD Model Treaty - An Anachronism?, Intertax 2000, pp. 268 ss.

En effet, la Suisse est liée à l'UE par un accord bilatéral qui garantit la libre circulation des personnes⁷⁸. Cet accord garantit notamment le droit pour un prestataire de services de fournir une prestation sur territoire suisse (art. 5). Certes, en principe on tient compte de la jurisprudence pertinente de la CJCE antérieure à la signature de l'accord (art. 16). L'accord a été signé en juin 1999, de telle sorte que l'arrêt *Gerritse* a été rendu bien après la signature. Pour la jurisprudence postérieure, à la demande d'une partie contractante, le comité mixte déterminera son implication (art. 16 par. 2). Déterminer avec précision l'implication de cet arrêt en droit suisse dépasserait le cadre de notre contribution. Quoi qu'il en soit, il nous paraît que la Suisse ne peut tout simplement pas ignorer cet arrêt qui confirme l'existence d'une discrimination indirecte prohibée par l'art. 43 du traité CE (libre circulation des services).

Dans l'ensemble, le système suisse ne paraît pas forcément contraire aux principes posés par cet arrêt, dès lors que la déduction des frais professionnels est prévue par le droit interne. Toutefois, pour être parfaitement en phase avec les développements les plus récents du droit communautaire, il conviendrait d'assurer que le taux effectif appliqué à la source ne dépasse pas le taux progressif (compte tenu d'un éventuel seuil de non-imposition) qui serait appliqué selon le régime ordinaire. Dans l'affirmative, on devrait à tout le moins offrir aux artistes et sportifs la possibilité de solliciter une imposition selon le régime ordinaire⁷⁹. Cela dit, avec un taux global maximum de 25 % sur les recettes journalistiques nettes supérieures à 3000 fr. (système genevois et vaudois), il nous paraît peu probable que le système soit discriminatoire. En effet, selon le régime ordinaire, la Suisse applique le système de l'exemption avec progressivité qui tient compte en principe du taux mondial du contribuable concerné. Le cas n'est toutefois pas impossible si, par exemple, le contribuable concerné a réalisé des pertes à l'étranger ou ne dispose que de peu de revenus.

IV. Conclusion

D'une manière générale, sous l'influence de l'arrêt *Gerritse* rendu par la CJCE le 12 juin 2003, le régime de l'imposition à la source des artistes et sportifs va subir de profondes modifications. En droit communautaire, tous les États doivent d'emblée garantir la pleine déductibilité des frais professionnels liés à l'activité personnelle provoquant un assujettissement limité.

⁷⁸ Accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes, entré en vigueur le 1^{er} juin 2002.

⁷⁹ Une question intéressante, dans cette éventualité, serait de déterminer quel régime (fédéral, cantonal, communal) doit céder le pas. À notre avis, on devrait alors, vraisemblablement, comparer l'impact des barèmes à la source et ordinaire, pour chacune des 3 collectivités.

En outre, ces mêmes Etats doivent s'assurer que leur régime ne conduit pas à une imposition supérieure au taux ordinaire, généralement progressif, prévu en droit interne pour leurs résidents. Certains Etats ont d'ores et déjà mis en œuvre des règles spécifiques en la matière, notamment la Grande-Bretagne et la Hollande qui prévoient en outre la possibilité de demander une imposition ordinaire.

Le régime suisse est à notre sens également à revoir. D'une manière générale, la soumission des confédérés à l'impôt à la source se heurte aux CDI conclus par la Suisse. De plus, le barème en plusieurs paliers pose de nombreux problèmes de mise en œuvre. Enfin, la délimitation précise des revenus liés à l'activité en Suisse (et donc soumise à imposition) n'est pas claire et les pratiques cantonales, à notre connaissance, sont très disparates. A notre avis, une approche restrictive de la notion de lien entre l'activité personnelle et la rémunération se justifie pour éviter les doubles impositions internationales.

Enfin, même si la Suisse n'est pas membre de l'UE, elle est désormais liée par un accord bilatéral qui tend à garantir la libre circulation des personnes physiques. Dès lors, sous l'influence de la CJCE, il faut maintenir – sans la restreindre – la possibilité de déduire les frais liés à la manifestation imposable. De plus, il nous paraît également nécessaire d'éviter que l'impôt à la source sur les artistes et sportifs résidents de l'UE soit supérieur à l'impôt qu'ils auraient normalement dû payer en cas de résidence dans notre pays. En l'état, compte tenu du système helvétique de l'exemption avec progressivité, le taux global de 25% appliqué par divers cantons sur les recettes journalières nettes ne devrait que rarement dépasser celui qui serait applicable en cas d'imposition ordinaire. Partant, le cas d'une discrimination, même indirecte, bien que théoriquement possible, ne devrait pas être fréquent. Dans l'affirmative, on devrait à tout le moins offrir aux artistes et sportifs la possibilité de solliciter une imposition selon le régime ordinaire.

Die Besteuerung von Arbeitseinkünften und Vorsorgeleistungen im internationalen Verhältnis

MARKUS REICH*

Inhaltsübersicht

- I. Einleitende Bemerkungen
- II. Innerstaatliches Recht
 1. Leistungen an im Ausland ansässige Empfänger
 - a) Leistungen aus Arbeitsverhältnis
 - aa) Subjektive Steuerpflicht
 - bb) Objektive Steuerpflicht
 - cc) Verfahren
 - b) Leistungen aus Vorsorgeverhältnis
 - aa) Subjektive Steuerpflicht
 - bb) Objektive Steuerpflicht
 - cc) Verfahren
 2. Leistungen an in der Schweiz ansässige Empfänger
 - a) Subjektive Steuerpflicht
 - b) Objektive Steuerpflicht
 - c) Verfahren
 3. Zeitpunkt des Zuflusses von Arbeitseinkünften und Vorsorgeleistungen
 - a) Massegeblichkeit des Eigentums- oder Forderungserwerbs
 - b) Zeitliche Zuordnung der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit
 - aa) Ordentliche Lohnzahlungen
 - bb) Gratifikationen, Boni, Abgangsschädigungen u. dgl.
 - c) Zeitliche Zuordnung der Einkünfte aus Vorsorge
- III. Abkommensrecht
 1. Allgemeine Bemerkungen
 2. Zuteilung nach Art. 15 OECD-MA
 - a) Arbeitsortsprinzip
 - b) Begriff «unselbständige Arbeit»
 - c) Begriffe «Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen»
 - d) Abfindungen bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses
 3. Zuteilung nach Art. 18 OECD-MA
 - a) Wohnsitzprinzip
 - b) Begriffe «Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen für frühere unselbständige Arbeit»
 4. Abgrenzungsproblematik Art. 15/18 OECD-MA
- IV. Literaturhinweise

* Meinem Assistenten, Herrn lic. iur. ROGER ROHNER, danke ich für die engagierte Mitarbeit.