



LOUVAIN
School of Management

UNIVERSITE CATHOLIQUE DE LOUVAIN

LOUVAIN SCHOOL OF MANAGEMENT

La fiscalité du Sport : comment les sportifs sont-ils taxés sur leurs revenus mondiaux?

Promoteur : **Marcel Gérard**

Mémoire-projet présenté par **Chloé Leurquin**

en vue de l'obtention du titre de
Master en ingénieur de gestion

ANNEE ACADEMIQUE 2014-2015

Je remercie mon promoteur de mémoire, Monsieur Marcel Gérard, qui a fait preuve de patience et de compréhension au vu de ma situation particulière.

Je voudrais également remercier toutes les personnes qui m'ont aidé dans la réalisation de ce mémoire : particulièrement Nadia Clinckspoor, qui m'a accordé beaucoup de temps pour répondre à mes questions, ainsi que mes parents et amis qui m'ont poussé et encouragé ces deux dernières années.

Enfin, je remercie toute la cellule d'encadrement du programme PEPS pour m'avoir permis de poursuivre mes objectifs académiques et sportifs en même temps.

Table des matières

Introduction	1
Entrée en matière.....	3
La résidence fiscale.....	3
Historique.....	6
Différents types de revenus.....	7
Partie 1 : Revenus liés à l'activité de sportif.....	9
Chapitre 1 ; Introduction à la fiscalité internationale : convention préventive de la double imposition.....	10
Section 1 : l'OCDE.....	10
Section 2 : La double imposition.....	11
Section 3 : Modèle de Convention de l'OCDE.....	12
Chapitre 2 : Applications pratiques	16
Section 1 : La théorie.....	16
Section 2 : Cas concret.....	18
Section 3 : Déduction des charges.....	20
Chapitre 3 : La loi du 4 mai 2007 relative au statut fiscal du sportif rémunéré.....	23
Partie 2 : Le sponsoring.....	30
Chapitre 1 : Sponsoring sous forme d'argent.....	30
Section 1 : en Belgique.....	30
Section 2 : en Suisse.....	34
Section 3 : à Monaco.....	36
Section 4 : au Luxembourg.....	38
Section 5 : en Angleterre.....	42
Chapitre 2 : Avantages en nature.....	44
Chapitre 3 : Mécénat.....	46
Partie 3 : Sportifs au cœur du scandale	49

Conclusion.....52
Bibliographie.....54

Introduction

Lorsque, il y a un peu plus de deux ans, le temps était venu pour moi de choisir un sujet de mémoire, j'étais confrontée à un problème dans l'organisation de ma toute fraîche carrière professionnelle. En effet, après avoir joué pendant huit ans en équipe nationale de golf, j'ai eu l'opportunité de passer professionnelle et de tenter ma chance sur le Ladies European Tour. Je passais donc brusquement d'un statut d'étudiante qui ne cotise pas à un statut d'indépendante qui va devoir payer des impôts. La question qui s'est naturellement posée à moi est : comment structurer cette partie de ma vie au mieux pour payer le moins possible tout en restant, bien entendu, dans la légalité? J'ai donc rencontré quelques agents de sportifs, travaillant notamment pour l'agence de management IMG, des fiscalistes, des golfeurs professionnels que je connaissais, et je me suis rendue compte que très peu maîtrisaient bien le sujet. Tout le monde me disait des choses différentes et répondait à mes questions de manière très confuse. Je ai donc choisi de tenter de répondre à la question moi-même dans le cadre de mon mémoire. Je trouve le sujet pertinent et s'intégrant parfaitement au sein de mes études de gestion.

Pour ce qui est de ma méthodologie de travail, j'ai commencé par aller voir différentes personnes, plus spécifiquement des avocats fiscalistes afin de discuter des différents points à aborder dans mon mémoire. J'ai ensuite fait des recherches théoriques sur chaque point discuté. Je me suis basée principalement sur des textes de loi pour les parties théoriques. En ce qui concerne les parties plus pratiques, je me suis fiée à des articles relatant les stratégies fiscales de certains athlètes, qu'elles aient été un succès ou non. Pour vérifier l'exactitude de certains points, j'ai reçu l'aide d'une fiscaliste, qui a répondu à mes questions.

J'ai décidé de commencer par une introduction qui pose des bases théoriques pour une meilleure compréhension de la suite du mémoire. Je continue ensuite par expliquer comment sont traitées fiscalement les différentes sources de revenu des sportifs

professionnels que j'ai identifiées. Deux grandes catégories de revenus se dégagent : les revenus liés directement à l'activité sportive et les revenus de sponsoring, plus lié à l'image et la notoriété du sportif qu'à ses performances sportives en elles-mêmes. Je termine ensuite par quelques exemples réels de sportifs ou de grandes figures du sport qui ont tenté d'échapper au système fiscal qui leur était imposé.

Entrée en matière

La résidence fiscale

Dans ce mémoire, nous allons parler de sportifs professionnels. Comme nous le savons, la majorité de ces sportifs, qu'ils exercent un sport individuel ou collectif, exercent leur métier et gagnent de l'argent à travers le monde. Ils vont de pays en pays pour disputer des matchs ou des compétitions. Avant toute chose, il est donc important de clarifier la notion de résidence fiscale. Selon le Code des impôts sur les revenus 1992, article 2, § 1, 1^o, premier alinéa, « un résident belge est toute personne ayant établi sa résidence ou le siège de sa richesse en Belgique ». En effet, d'après la loi fiscale, le domicile fiscal est : « une situation de fait caractérisée par une certaine permanence ou continuité et déterminé davantage par la réalité des faits plutôt que par l'intention du contribuable ». Afin de déterminer la résidence fiscale, selon le modèle de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), il y a quatre questions auxquelles il faut répondre.

La première question à se poser est : où le contribuable a-t-il une maison ? Cette question vise à déterminer le « foyer permanent d'habitation ». S'il possède différentes habitations, ce critère ne permet pas de déterminer sa résidence fiscale.

La deuxième question à se poser concerne le « centre d'intérêts vitaux et économiques » : où se trouve sa famille ? ses enfants vont-ils à l'école en Belgique ? où se trouve son centre d'intérêt économique ? Si le foyer familial et économique diffèrent, c'est généralement ce premier qui est pris en considération. Par exemple, la Belgique considère comme un habitant belge tout étranger qui quitte son pays et vient habiter en Belgique, même provisoirement. Par contre, selon la circulaire AGCD (circulaire n^o Ci.RH.241 / 424 903 dd. 03.05.1992), pour qu'un belge soit considéré comme résident à l'étranger, celui-ci devra avoir séjourné dans un lieu fixe pendant minimum 24 mois. Ce 2^{ème} critère est généralement celui qui est déterminant quand au choix du pays de résidence fiscale. Si toute fois celui-ci ne permet toujours pas de déterminer où le sportif est résident fiscal, il reste encore deux questions à parcourir.

Le 3^{ème} critère est celui du « séjour habituel » : dans quel pays la personne se trouve-t-elle le plus souvent pendant l'année ? où séjourne-t-elle de manière habituelle ? où rentre-t-elle lorsqu'elle n'est pas en compétition à l'étranger ? Si ce critère n'est toujours pas déterminant, alors nous regardons simplement la nationalité de la personne concernée. Il est assez rare d'en arriver jusqu'au dernier critère.

En pratique, pour faciliter la détermination du pays de résidence fiscale et pour aider les autorités fiscales à trouver des preuves, le Code d'impôt sur les revenus prévoit deux présomptions. La première suivant laquelle le contribuable a établi sa résidence fiscale dans un pays où il est inscrit au registre national des personnes physiques (article 2 fiscal, § 1, 1^o, du paragraphe CIR 92). Cette première présomption est réfutable. En effet, si le contribuable, bien qu'enregistré dans le registre national, nie être résident, il devra fournir les preuves qu'il a définitivement coupé ses relations fiscales avec la Belgique.

La deuxième présomption, qui, elle, est irréfutable, dit que la résidence fiscale se trouve là où le contribuable a établi son ménage, là où est établi le domicile des mariés. Donc si par exemple un homme reste de long mois à l'étranger pour des raisons professionnelles, il reste résident fiscal belge si sa famille (femme, enfants) sont établis en Belgique. Cette seconde présomption légale est applicable uniquement aux « époux » qui ont une déclaration d'impôts commune.

Ces deux présomptions visent à « automatiser » la détermination du pays de résidence fiscale. Les quatre critères mentionnés plus haut sont tout à fait compatibles et restent bien entendu d'application. (OCDE)

Il est également important de mentionner la notion de domicile fiscal pour les sociétés. Comme nous le verrons plus tard, les sportifs professionnels ont souvent recours à des sociétés de management afin d'optimiser au mieux leurs revenus. Toute société constituée en Belgique est soumise à l'impôt des sociétés en Belgique. Les sociétés et personnes morales étrangères, quand à elles, payent l'impôt des non-résidents. Mais comme pour les personnes physiques plusieurs critères entrent en compte pour déterminer la résidence fiscale d'une société : où se trouve son siège social ? son siège de direction et d'administration ? Selon le Code des impôts sur les revenus de 1992, le

critère qui est généralement déterminant est le lieux où la société « *a le siège de son administration générale (où se trouvent réunis les principaux éléments constituant la direction ou gérance c'est à dire les bureaux de la direction proprement dite, du service commercial, de la comptabilité centrale, les archives, etc.), où sont réunies les assemblées générales des actionnaires ou associés, où se concentrent, en définitive, l'activité directrice, la gestion des intérêts et des affaires sociales* ». Donc si une société est constituée à l'étranger, cela ne veut pas forcément dire qu'elle échappera à l'impôt en Belgique.

L'établissement de la résidence fiscale est crucial pour un sportif car cela détermine comment celui-ci sera imposé sur l'ensemble de ses revenus mondiaux. Il est donc important de mettre dans la balance tous les éléments afin de bénéficier d'une fiscalité favorable. En effet, certains pays pratiquent une fiscalité dite « douce » mais cela implique pour le sportif de déplacer sa vie dans ce pays ; ce qui engendre généralement des frais et des contraintes ; faute de quoi il sera sanctionné sévèrement. Nous y reviendrons plus en détail dans un autre chapitre.

Cette notion de résidence fiscale est un peu différente dans d'autres pays d'Europe. C'est par exemple le cas du Royaume-Uni. Le droit fiscal fait la différence entre la résidence et le domicile. Très souvent ces deux notions coïncident mais ce n'est pas toujours vrai. Le droit considère qu'une personne est résidente du Royaume si elle passe plus de 183 jours sur le territoire. Ces jours ne doivent pas spécialement être consécutifs. Le total de jours sur l'année d'imposition, qui s'étend du 6 avril au 5 avril suivant, doit juste être supérieur à 6 mois et 1 jour. Donc même si cette personne n'a pas l'intention d'établir sa résidence au Royaume-Uni, mais qu'il y a juste passé beaucoup de temps sur l'année fiscale en question sera considéré comme un résident du Royaume-Uni pour toute l'année fiscale concernée et non pas juste pour la période pendant laquelle il y était physiquement présent.

Le domicile, est un concept quelque peu différent de la résidence pour le droit Britannique : le critère de l'intention est essentiel. Il faut avoir l'intention de s'installer pour toujours. Il est très difficile d'obtenir le statut de domicilié au Royaume-Uni par

contre une fois qu'on l'a, il est très difficile de perdre ce statut. Généralement un enfant a le même domicile que ses parents. Donc si ses parents sont domiciliés au Royaume-Uni, lui aussi et ce, pour le reste de sa vie. La seule manière pour lui de perdre ce statut est de prouver qu'il a l'intention de s'installer définitivement dans un autre pays.

Cette distinction très claire entre domicile et résidence est très importante car elle permet une certaine forme de souplesse. En effet, elle permet à une personne qui n'a aucune intention de vivre au Royaume-Uni définitivement de bénéficier du régime fiscal Britannique temporairement. (Fontaneau-Vandoren, 1998)

L'Allemagne, quand à elle, fait la distinction entre obligation fiscale limitée ou illimitée. Selon la Einkommensteuergesetz, soit la loi relative à l'impôt sur le revenu, un contribuable aura une obligation fiscale illimitée s'il réplie différents critères. Il sera donc imposé sur l'ensemble de ses revenus si sa résidence habituelle ou son domicile est en Allemagne. De plus, s'il possède un domicile en Allemagne et qu'il en fait régulièrement l'usage, il sera considéré comme domicilié en Allemagne. Pour qu'il soit considéré comme un résident habituel, le contribuable doit séjourner en Allemagne plus de 183 jour par an. Contrairement à l'Angleterre, les 183 jours se comptent sur 12 mois consécutifs, ces 12 mois ne doivent pas forcément correspondre à une année fiscale. Une dernière option pour bénéficier du régime d'obligation fiscale illimitée si on n'est ni domicilié, ni résident habituel, est d'avoir 90% de ses revenus venant d'Allemagne. (Mecklenburg Vorpommern)

Historique

En Belgique, comme dans de nombreux autres pays européens, pendant très longtemps, il n'y avait aucune mesure fiscale spécifique pour les sportifs professionnels. Lorsque des mesures particulières ont commencé à apparaître, les sportifs et les artistes étaient, et sont, toujours très souvent assimilés. En effet, Les sportifs et les artistes sont soumis aux mêmes régimes fiscaux, dans la majorité des pays, en matière de propriété

intellectuelle. Pour les artistes, il est assez évident de parler et de comprendre la notion de propriété intellectuelle. Pour les sportifs par contre le lien paraît moins direct. En effet, ce que la loi entend par propriété intellectuelle pour les sportifs est tout ce qui touche à son droit à l'image. Donc tout contrat de sponsoring que le sportif pourrait avoir avec une marque en échange de l'exploitation de son image rentre dans cette catégorie.

Ce n'est que très récemment que nous avons vu apparaître en Belgique une loi très spécifique pour les sportifs belges. C'est suite à la constatation de nombreuses injustices fiscales entre résidents et non-résidents que le gouvernement a établi, le 4 mai 2007, une nouvelle loi afin de remédier à ce problème. En effet, les sportifs non-résidents bénéficiaient d'un statut fiscal spécifique depuis 1925. (Jansen, 2008)

Différents types de revenus

La structure de revenu des sportifs professionnels est généralement assez complexe. En effet, contrairement à un salarié normal, qui gagne un montant fixe tous les mois dans le même pays, les sources de revenus des sportifs sont multiples. Dans un premier temps, il faut distinguer les revenus que je vais appeler « directement liés à l'activité de sportif » et les revenus annexe liés à l'image du sportif, comme le sponsoring, le mécénat ou encore des avantages en nature.

Dans la catégorie des revenus directement liés à l'activité de sportif, je distingue 2 sous-catégories : les salaires fixes et les « prize money », c'est à dire les prix en argent. Généralement les sportifs évoluant dans des sports collectifs, et donc souvent associés directement à un club, reçoivent de ce club un salaire. Ce montant est négocié en amont et fait l'objet d'un contrat. Cela n'empêche pas ces joueurs d'également gagner une partie variable dépendant de leurs performances. Les athlètes professionnels évoluant dans des sports individuels, contrairement à ces derniers, n'ont souvent qu'une partie

variable appelée prize money. En plus de leurs contrats de sponsoring, leur unique source de revenu dépend exclusivement de leurs résultats en compétition.

En plus du grand nombre de sources de revenus, il faut également noter que ceux-ci proviennent de pays différents. D'où la complexité de la structure fiscale. Dans les chapitres suivants nous allons discuter en détail du traitement fiscal de chacune des catégories mentionnées ci-dessus en fonction du pays de résidence fiscale du sportif contribuable.

Parie 1 : Revenus liés à l'activité de sportif

Les sportifs professionnels se divisent selon moi en deux grandes catégories : il y a ceux qui ont des revenus fixes et d'autres qui ont des revenus variables. Il est bien sûr possible que quelques cas particuliers se situent entre ces deux catégories.

Les sportifs professionnels, généralement évoluant dans des sports individuels, ont des revenus en fonction des résultats et des performances réalisées lors de leurs compétitions. Ces revenus sont généralement appelés prize-money. En effet, le prize-money total du tournoi est redistribué entre les participants en fonction d'une certaine clé de répartition préalablement définie par l'organisation du tournoi. Par exemple, 15% du prize-money total pour le gagnant, 8% pour le deuxième et ainsi de suite.

Une autre source de revenu, assez similaire, fiscalement parlant, ne dépendant pas directement des résultats, et qui concerne les athlètes les plus célèbres, est ce qu'on appelle l'« appearance fee ». L'organisateur de la compétition rémunère le sportif pour qu'il participe au tournoi, qu'il soit présent et donc qu'il attire le public.

Il s'agit donc de revenus qui viennent de partout dans le monde, car les sportifs évoluant sur un « circuit » vont de tournoi en tournoi et donc généralement de pays en pays. Dans la plupart des sports chaque pays organise un ou deux tournois pour un même circuit. Prenons comme exemple le tennis et le circuit ATP, tous les joueurs du tour vont aller jouer le tournoi organisé en Hollande, puis tous viendront jouer en France, etc. Ces revenus sont également variables. Un sportif professionnel peut gagner 400.000€ un mois et 0€ le mois suivant parce qu'il ne participe pas à des compétitions à ce moment-là ou qu'il a mal performé lors de celles auxquelles il a participé.

Les sportifs issus de sports collectifs rentrent, de manière générale, dans la catégorie de ceux qui ont un salaire fixe. Le club leur paye tous les mois le même montant. Le club qui les rémunère reste dans le même pays mais ces revenus peuvent porter sur des performances réalisées à l'étranger. Ceci crée donc une confusion fiscale.

Dans cette partie du mémoire, je tente d'éclaircir la situation et montrer comment ces sportifs, ayant une structure de revenus assez variée sont imposés à travers le monde.

Pour ce faire, je commence par une introduction à la fiscalité internationale. Ensuite, j'illustre mes propos par quelques cas pratiques. Enfin, j'analyse plus en profondeur une nouvelle loi belge qui s'adresse spécifiquement à certaines catégories de sportifs.

Chapitre 1 : Introduction à la fiscalité internationale : convention préventive de la double imposition

Comme nous l'avons vu dans la partie concernant la résidence fiscale, chaque Etat taxe ses résidents sur leurs revenus mondiaux. Il taxe également les non résidents ayant réalisé un profit sur leur territoire. Ceci pose donc un problème : la personne étant dans une telle situation risque d'être taxée deux fois sur un même revenu. Une première fois « à la source », soit dans le pays duquel provient le revenu. Une seconde fois dans le pays dans lequel il est résident fiscal lors de la taxation de ses revenus mondiaux.

Afin d'éviter cette double imposition, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a mis en place un certain nombre de réglementations et a permis à différents gouvernements de conclure des accords bilatéraux entre eux concernant cette double imposition.

Section 1 : L'OCDE

L'Organisation de coopération et de développement économiques, plus communément appelée OCDE (ou OECD en anglais) est une organisation qui a été fondée en 1960 et qui a succédé à l'Organisation Européenne de coopération économique. Elle compte aujourd'hui 34 pays membres, principalement européens mais des pays comme l'Australie, le Chili, les Etats-Unis ou encore le Japon en font partie également. L'OCDE a

pour objectif de résoudre principalement des problèmes économiques, sociaux et environnementaux dus à la mondialisation et à l'évolution constante et rapide du monde. Pour ce faire, les différents états membres travaillent main dans la main afin d'aider leurs gouvernements à réagir au mieux. Il s'agit d'une assemblée consultative.

L'OCDE est une structure énorme divisée en douze sous-groupes et comptant plus de 2500 travaillant pour eux à travers le monde.

L'OCDE est une organisation assez libérale et qui prône un marché ouvert et compétitif afin de stimuler les innovations et la productivité. (Wikipedia, 2015)

Elle s'est également penchée sur le sujet de la fiscalité et a donc publié un « Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune » en 1992. Celui-ci a été mis à jour assez régulièrement après cette date. La dernière version de cette convention date du 22 juillet 2010. (OCDE, 2010)

Section 2 : La double imposition

Selon le Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, la double imposition peut être définie comme « *l'application d'impôts comparables dans deux (ou plusieurs) Etats au même contribuable, pour le même fait générateur et pour des périodes identiques* » (OCDE, 2010). Cette double imposition a bien sur un effet très négatif sur l'économie globale car elle serait un énorme obstacle au mouvement des personnes et des capitaux. (OCDE, 2010) En effet, si les personnes étaient imposées deux fois sur un revenu gagné à l'étranger, ils seraient fortement découragés d'aller travailler dans un pays autre que celui de leur résidence fiscale afin d'éviter à tout prix cette double taxation.

Le principal objectif de cette convention est de « *clarifier, unifier et garantir la situation fiscale des contribuables qui exercent des activités commerciales, industrielles, financières ou autre dans d'autres pays grâce à l'application par tous les pays de solutions communes aux cas de double imposition identiques* ». ((OCDE, 2010)

Avant la création de l'OCDE, en 1955, l'OECE avait déjà pris des mesures en ce sens en concluant notamment plus de 70 conventions générales bilatérales entre actuels pays de l'OCDE. L'OECE a trouvé de plus en plus nécessaire, après la seconde guerre mondiale, de clarifier la situation de double imposition au vu de la croissante interdépendance et coopération économique entre ses pays membres. (OCDE, 2010)

Remarquant que ce sujet était très sujet à des évolutions périodiques, lors de la rédaction du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune en 1992, l'OCDE a décidé de diviser en différents « classeurs ». Ce qui permet d'apporter des modifications sans revoir le Modèle dans son entièreté.

Le Modèle créé par l'OCDE a eu un énorme impact sur ses pays membres mais il touche également massivement les pays que ne le sont pas. C'est également une raison de la rédaction sous forme de classeurs : elle permet d'intégrer un contribution venant d'un pays non-membre. (OCDE, 2010)

Le modèle de l'OCDE a eu pour impact positif de supprimer la double imposition entre les pays membres de l'Organisation. En effet, un nombre énorme de conventions préventives de la double imposition a été signé dans le cadre du modèle mais en plus de ça, ces conventions sont « uniformes ». Elles « *suivent la même structure et comportent dans la plupart des cas les principales dispositions du Modèle de Convention* » (OCDE, 2010). De plus, comme mentionné ci-dessus, le Modèle de l'OCDE a eu un impact au-delà des pays membres et celui ci a servi de modèle pour conclure des conventions entre pays membres et pays non-membres. Il a également servi de base pour l'Organisations des Nations Unies dans la rédaction d'une convention préventive de double imposition entre les pays développés et les pays en voie de développement. (OCDE, 2010)

Section 3 : Modèle de Convention de l'OCDE

Le Modèle est divisé en différentes parties : la première partie pose le cadre (définitions de certains mots utilisés, champ d'application,...). La plus grosse partie du Modèle décrit

comment chacun des deux Etats, concernés par les différentes conventions, doit se comporter en matière de double imposition.

« La convention s'applique à toutes les personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractant (article 1). Elle s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune, qui sont décrits d'une manière générale à l'article 2 » (OCDE, 2010)

Le Modèle fait une distinction entre le traitement des revenus et le traitement de la fortune. Cette première catégorie est traitée dans les articles de 6 à 21. La fortune est traitée à l'article 22. Il explique en détail quel Etat a le droit de taxer quoi : Qui taxe ? l'état de résidence ou l'état de la source (ou du situs) ? Dans la majorité des cas, le Modèle détermine un Etat qui pourra prélever l'impôt. Donc une fois que le montant a été taxé, l'autre état ne peut plus re-taxer, ce qui élimine directement les cas de double imposition. Par contre, comme le décrivent l'article 23 A et 23B du Modèle, *« en ce qui concerne deux catégories de revenus (dividendes et intérêts), les deux Etats partagent la compétence fiscale mais le montant d'impôt que peut percevoir l'Etat de la source est limité. En second lieu, dans la mesure où ces dispositions confèrent à l'Etat de la source ou du situs une compétence fiscale intégrale ou limitée, l'Etat de la résidence doit accorder un allègement de manière à éviter la double imposition » (OCDE, 2010)*. Les revenus sur la fortune, quant à eux, peuvent être traités de trois manières différentes selon le cas : soit ils sont taxés dans l'Etat de la source, soit dans l'Etat de résidence, soit dans les deux mais de manière limitée. (OCDE, 2010)

Dans le cas où le revenu, conformément aux règles établies dans la convention, est taxé dans l'Etat de la source, l'Etat de la résidence ne peut plus re-taxer ce revenu et donc éliminer la double imposition. Pour ce faire, il existe deux méthodes : la méthode d'exemption ou la méthode d'imputation. Dans la méthode d'exemption, utilisée notamment en Belgique (toutefois combinée avec la clause de réserve de progressivité), le revenu qui a déjà été imposé dans l'Etat de la source est exonéré dans l'Etat de résidence. Concrètement, il n'y a donc plus d'imposition dans l'Etat de résidence même si l'impôt étranger était plus faible voire inexistant. Il peut donc y avoir des cas de

double non-imposition. Il peut, cependant, être pris en compte dans le calcul de la base imposable. Dans ce cas, il sera déterminant pour le taux d'imposition applicable au contribuable, comme c'est le cas en Belgique. (OCDE, 2010)

Pour la méthode d'imputation, utilisée au Pays-Bas par exemple, « *le revenu ou la fortune imposable dans l'Etat de la source ou du situs est imposé dans l'Etat de résidence, mais l'impôt perçu dans l'Etat de la source ou du situs est imputé sur l'impôt prélevé par l'Etat de résidence sur ces revenus ou cette fortune* » (OCDE, 2010). Ici, il ne peut pas y avoir de non-imposition et si l'impôt étranger était faible, il peut y avoir un complément d'impôt dans le pays de résidence.

Le Modèle proposé par l'OCDE est assez précis sur de nombreux points par contre il laisse une certaine flexibilité aux Etats sur d'autres : c'est le cas par exemple des dividendes. L'Etat est libre de fixer le taux d'impôt retenu à la source pour cette catégorie de revenus. (OCDE, 2010)

L'OCDE a prévu, pour chaque article du Modèle, toute une série de commentaires, permettant une meilleure compréhension. Ces commentaires expliquent certaines notions plus en détail et sont ponctués d'exemples. Ceci permet à chacun, que ce soit les administrations fiscales, les tribunaux ou les contribuables eux-mêmes, d'interpréter le Modèle de l'OCDE au mieux. (OCDE, 2010)

En 1963, lorsque l'OCDE a commencé ce projet, l'idée d'une convention multilatérale, à la place d'une multitude de conventions bilatérales, est née. Cependant dans la pratique la mise en place d'un tel système est pratiquement impossible. Ce genre de convention est uniquement réalisable pour un petit groupe de pays : c'est le cas des pays nordiques. En effet, la Norvège, la Suède, la Finlande, le Danemark et l'Islande ont signé une convention multilatérale concernant l'imposition du revenu et de la fortune en 1983. Un autre exemple de convention multilatérale est « *la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale qui a été élaborée dans le cadre du Conseil de*

l'Europe [...] » (OCDE, 2010) Vu la difficulté de conclure ce genre de Convention, les conventions bilatérales restent privilégiées par les Etats.

Chapitre 2 : Applications pratiques

Section 1 : La théorie

Le cas d'un sportif évoluant dans un club belge, donc salarié d'un employeur belge, qui participe à des compétitions (des matchs) en Belgique mais également à l'étranger semble assez simple. Dans la pratique, il n'est pas si évident de déterminer quelle part de son salaire est imposable en Belgique et quelle part est imposable dans le pays où l'activité sportive a eu lieu. Nous allons donc, grâce aux principes énoncés par le Modèle de l'OCDE montrer comment calculer cette part.

Commençons d'abord par rappeler quelques principes de base :

L'article 15 du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune nous dit que : *« les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat »* (OCDE, 2010)

Ce qui veut dire, plus simplement que le salaire du joueur belge n'est imposable qu'en Belgique à moins que l'activité sportive, pour laquelle il reçoit le salaire, ne soit exercée dans un autre pays. Dans ce cas, cet autre pays peut également taxer le salaire.

Il faut cependant, selon l'article 15, vérifier une condition pour que la Belgique puisse taxer ce revenu. Pour cela, penchons nous sur le second paragraphe de l'Article 15 du Modèle de l'OCDE. Il nous dit que *« les rémunérations qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans une autre Etat contractant ne sont imposable dans le premier Etat si : a) le bénéficiaire séjourne dans l'autre Etat pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée. [...] »* (OCDE, 2010)

Dans notre cas l'Article 15 §2 va être écarté par l'article 17 : *« Nonobstant les dispositions des articles 7 et 15, les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre Etat 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 Etat. » (OCDE, 2010) Notre sportif va donc bien pouvoir être taxé en Belgique, où il est résident. Comme il exerce une prestation à l'étranger, cet Etat va pouvoir percevoir un impôt mais uniquement sur la partie du salaire annuel du sportif qui correspond à sa prestation sportive donnée sur son territoire.

Pour calculer la part du salaire qui correspond aux prestations réalisées dans un autre Etat, il faut utiliser une clé de répartition appropriée. La clé de répartition se base sur le rapport des jours prestés à l'étranger, en sa qualité de sportif, et le nombre total de jours de travail qui correspondent au salaire annuel. (Delporte, 2012)

Pour connaître le dénominateur :

Selon l'Arrêté royal n°5 du 23 octobre 1978, chaque salarié possède un « compte individuel ». Ce document va nous permettre d'identifier le nombre total de jours de travail presté par le joueur. Sur le document sont indiqués en détails chaque jour et heure prestés, s'il y a eu interruption de travail, quelles en sont les raisons ainsi que le salaire. Cette pièce administrative nous permet donc de connaître le nombre total exact de jours effectivement prestés sur l'année. Si il n'est pas possible de déterminer ce nombre, l'administration fiscale a fixé forfaitairement ce nombre à 220 jours prestés par an. (Delporte, 2012)

Pour connaître le numérateur :

Le numérateur de la clé de répartition est le nombre de jours de travail que le joueur a presté à l'étranger dans le cadre de son activité salariée. Comme le précise l'Article 17, il s'agit bien de prestations sportives.

L'administration fiscale belge entend par « prestation sportive », non seulement les compétitions mais également les entraînements. Elle estime que les entraînements font partie intégrante de l'activité d'un sportif. Ce qui implique que les temps d'entraînement consacré à la préparation d'une compétition qui a lieu dans un autre Etat ; au même titre que le temps de voyage fait également partie ; relèvent de l'article 17 et sont donc taxables par cet Etat. Par ailleurs, le fisc belge estime qu'il faut qu'il puisse y avoir un lien

direct entre l'entraînement et la compétition pour que l'entraînement puisse être tenu en compte dans le calcul du numérateur. Prenons l'exemple de l'équipe nationale belge de football qui organise un stage d'équipe en Espagne en vue de préparer la saison. Cela ne veut pas dire que ce stage est lié au match qu'ils vont jouer en Espagne plus tard dans la saison. Ces entraînement relèvent donc de l'article 15 du Modèle.

Pour la majorité des autres pays membres de l'OCDE, le lien direct entre entraînement et compétition n'est pas obligatoire pour pouvoir tomber sous l'application de l'Article 17. (Delporte, 2012)

C'est donc cette clé de répartition qui sera utilisée généralement. Il est possible de ne pas utiliser cette clé si le sportif sait montrer à l'aide de preuves que telle partie de son salaire se réfère à telle compétition. (Delporte, 2012)

Section 2 : Cas concret

Un résident belge, sportif professionnel, joue au basket pour les Spirous de Charleroi. En 2014, il a participé à 100 matchs au total : 35 ont eu lieu en Belgique, 20 en France, 15 en Hollande, 15 autres en Italie, 10 en Espagne et 5 en Allemagne. De plus, il compte 50 jours de voyages et d'entraînement dans ces pays étrangers : respectivement 15, 12, 10, 10 et 3.

Comme il a marqué beaucoup de paniers, il a reçu, en plus de son salaire de 50.000€ un genre de prize-money de la part des organisateurs des compétitions : 5.000€ en Belgique, 6.000€ en Hollande, 1.000 en Allemagne, 1.000€ en France et 8.000€ en Italie.

Le salaire de ce joueur de basket correspond à 250 jours de travail au total.

Les prize money relèvent de l'Article 17 du Modèle de l'OCDE. De plus comme il existe un lien direct entre les matchs joués à l'étranger, donc en qualité de sportif, et son salaire annuel, une partie proportionnelle du salaire doit être taxée à l'étranger.

Lorsque nous regardons au cas par cas chaque convention de double imposition entre la Belgique et ces différents pays en ce qui concerne le prize-money : nous constatons que en Italie et au Pays-Bas, les prize money sont entièrement imposables dans les Etats sources.

-prestations au Pays-Bas : partie du salaire annuel imputable à 15 jours de compétition (JC)+ 12 jours d'entraînement (JE) = $27/250 \times 50.000\text{€}$ (salaire annuel). Il faut encore ajouter le prize money (PM) de 6.000€. Nous avons donc un total de 11.400€. Selon la convention bilatérale signée entre les Pays Bas et la Belgique, ces revenus sont imposés entièrement au Pays-Bas. Ils seront alors exemptés en Belgique sous réserve de progressivité

-prestations en France : nous verrons plus bas pourquoi la partie du salaire n'est pas prise en compte ici. Le seul revenu taxé en France est le prize money de 1.000€.

-prestations en Italie : 15 JC+10 JE= $25/250 \times 50.000$ auxquels on ajoute les 8.000 de PM. Nous obtenons un total de 13.000€ imposables entièrement en Italie selon la convention bilatérale belgo-italienne. Ces revenus seront exemptés en Belgique sous réserve de progressivité

-prestations en Espagne : 10 JC+10 JE= $20/250 \times 50.000$. Ce qui nous donne 4.000 € imposables entièrement en Espagne selon la convention bilatérale belgo-espagnole. Ces revenus seront exemptés en Belgique sous réserve de progressivité.

-Revenus entièrement imposables en Belgique :

- prestations en Belgique : $135/250 \times 50.000$ (jours passés en Belgique). Plus les 5.000€ de prize money ce qui donne un total de 32.000€
- prestations en France : Dans la convention bilatérale de double imposition belgo-française, il est mentionné que l'application de l'Article 17 est uniquement

réservé aux sportifs indépendants. Comme il s'agit ici d'un salarié, alors c'est l'article 11 qui s'applique et celui-ci nous indique que la partie du salaire relative à cette prestation réalisée en France est imposable en Belgique. Soit, $20 \text{ (JC)} + 15 \text{ (JE)} = 35/250 \times 50.000 = 7.000\text{€}$

- prestations en Allemagne : pour les mêmes raisons que la France, sauf qu'il s'agit ici de l'article 15 de la convention bilatérale entre la Belgique et l'Allemagne, la part du salaire est entièrement taxable en Belgique. De plus, contrairement à la France, cela s'applique également au prize money. Ce qui nous donne donc : $5 \text{ (JC)} + 3 \text{ (JE)} = 8/250 \times 50.000\text{€}$, soit 1.600€ plus les 1.000€ de prize money.

(Delporte, 2012)

Section 3 : Déduction des charges

Prenons le simple cas de la déclaration d'impôt de 2015 d'un sportif professionnel, célibataire, ayant un statut d'indépendant. Après avoir réalisé tous les calculs préalables que nous avons montré dans la section précédente nous arrivons à la simplification suivante : il a un revenu mondial de 100.000 € dont 30.000 € qui sont taxables à l'étranger. De plus il a 20.000 € de frais professionnels réels au niveau mondial.

L'impôt dû sera donc calculé de telle manière : $100.000 \text{ €} - 20.000 \text{ € de charges} = 80.000\text{€}$ de revenu global net. Sur base de ce revenu global net, est calculé l'impôt à répartir (dans notre cas d'une valeur de 33.645 €). Il faut encore maintenant soustraire à cette somme la réduction sur revenus étrangers. Car ceux-ci sont exonérés dans notre cas à la hauteur de 12.616, 88€. L'impôt effectivement dû par notre contribuable est de 21.028, 13€.

Il peut paraître anormal que le sportif puisse déduire en Belgique toutes ses charges, quelles soient nationales ou internationales. Une question se pose : peut-on déduire, en Belgique des charges qui sont liées à une activité pour laquelle on paye des impôts à l'étranger ? En poussant plus loin la réflexion, il est évident que ce principe est tout à fait logique. En effet, imaginons le cas d'un sportif belge qui a gagné un revenu imposable en

Italie. Il est tenu de se conformer aux obligations fiscales italiennes pour permettre la taxation en Italie de ce revenu et il pourra, s'il le souhaite, sur base de la législation fiscale italienne, demander en Italie la déductibilité des frais encourus pour acquérir ce revenu.

Ce sportif résident belge est l'obligation de déclarer en Belgique ses revenus mondiaux donc, ses revenus imposables italiens compris. Il doit toutefois aussi veiller à revendiquer en Belgique l'exemption de ces revenus professionnels étrangers sur base de la convention préventive de la double imposition pour éviter d'être doublement taxé. Sachant que la Belgique applique le régime de l'exemption sous réserve de progressivité, cela implique qu'elle va commercer par calculer l'impôt dû (avant exemption) par le sportif comme si tous ses revenus étaient imposables en Belgique. Puis elle va accorder une réduction d'impôt proportionnelle pour revenus étrangers qu'elle va calculer en multipliant l'impôt dû par une fraction reprenant au numérateur les revenus professionnels nets étrangers (après déduction des frais professionnels étrangers) et au dénominateur les revenus professionnels nets totaux (après déduction de tous les frais professionnels). Seuls les revenus autres qu'italiens seront taxés en Belgique mais le taux auquel ils seront taxés aura été déterminé en tenant compte de la progressivité qui auraient frappé les revenus italiens s'ils avaient été imposables en Belgique. Il n'y a donc pas de double déduction de frais.

Nous n'allons pas approfondir dans les détails, mais il me semblait également important de noter que les charges déductibles des sportifs sont les frais qui ont été occasionnés lors de tournois ou dans le cadre de leur activité de sportif. De manière générale, il s'agit en Belgique de frais réels qui doivent être justifiable par des preuves (reçus, tickets,...). Il est d'usage dans d'autres pays comme l'Allemagne ou l'Autriche, pour les sportifs professionnels de déduire des frais forfaitaires de nourriture par exemple lors de leurs déplacements.

Il existe en Belgique un système de forfait général pour les frais professionnels qui est applicable à toutes les professions. Selon Com.IR 53/143, « *L'administration accepte les indemnités forfaitaires pour les voyages de service en Belgique, dans la mesure où les*

indemnités payées n'excèdent pas celles fixées par l'arrêté royal qui fixe les indemnités forfaitaires que l'Etat paie aux membres de son personnel [...]. Les indemnités couvrent les frais de repas et de boisson suite à des prestations fournies à l'extérieur de l'entreprise dont la durée totale dépasse cinq heures par jour. Les indemnités payées par l'employeur dans le respect des montants repris peuvent être exemptés dans le chef du travailleur et restent intégralement déductibles dans le chef de l'employeur » (Monkey).. Ce régime vise les indépendants et les salariés, qu'ils soient travailleurs ou dirigeants d'entreprise. (Monkey)

Un système de frais forfaitaires existe bel et bien en Belgique mais il semble ne pas du tout être adapté aux besoins sportifs professionnels car il ne s'applique qu'au frais générés en Belgique.

Chapitre 3 : La loi du 4 mai 2007 relative au statut fiscal du sportif rémunéré

Dans de nombreux sports collectifs, comme le football ou le basket, nous avons pu noter une forte augmentation des joueurs étrangers évoluant dans les meilleures divisions en Belgique. En 2003, plus de 200 footballeurs étrangers jouaient en première et deuxième division. Pour ce qui est du basket, plus d'une centaine de joueurs étrangers avaient été recrutés par nos clubs nationaux. (Jansen, 2008)

Cette affluence massive de joueurs étrangers s'explique par le fait que ceux-ci bénéficient d'un statut fiscal plus avantageux que nos jeunes joueurs belges. Il est donc évident que, à valeur sportive égale, un club va choisir un joueur étranger pour jouer dans son équipe si celui-ci lui permet de payer moins d'impôts. La différence de statut fiscal est suffisamment significative pour que ce paramètre soit déterminant dans le choix d'engager un nouveau joueur. En effet, les revenus des sportifs étrangers jouant en Belgique sont taxés à un taux de 18%. Les revenus de joueurs Belges sont, eux, taxés à un taux moyen supérieur de 40%. (Jansen, 2008)

Suite à ce constat, la Chambre des représentants s'est penché sur la question et a fait plusieurs propositions de lois, en décembre 2006, afin de remédier à ce problème pour nos sportifs belges. Après différents débats, le Moniteur Belge a publié la « loi du 4 mai 2007 relative au statut fiscal du sportif rémunéré ». Comme nous le constatons en lisant l'intitulé de cette loi, celle-ci ne concerne pas uniquement les sportifs professionnels mais bien tous les sportifs, donc également les amateurs, pratiquant toute discipline sportive. Cette loi est entrée en application le 1^{er} janvier 2008. (Jansen, 2008)

Avant cette loi, seuls les sportifs non-résident en Belgique avaient un statut fiscal spécifique depuis plus de 20 ans. Selon l'article 228, paragraphe 2, 8^o, du C.I.R. 1992, les sportifs qui exercent en Belgique mais qui ne sont pas résidents belges pouvaient placer leurs revenus imposables dans une catégorie spéciale. Ceux-ci bénéficiaient d'un taux libérateur de 18%. Donc un joueur non résident belge aura un salaire net supérieur que un joueur belge, à coût brut égal pour le club. Il est donc évident que les clubs préfèrent

choisir des joueurs qui ne sont pas résidents en Belgique que des résidents. Grace à la circulaire du 15 mai 2002, de nombreux joueurs étrangers évoluant dans des clubs de sport belge, se sont fait agréer en tant que non-résidents pour une période maximale de 4 ans consécutifs, même si ils vivaient en Belgique au quotidien. Afin de bénéficier des mêmes avantages fiscaux, de plus en plus de sportifs belges ont commencé à déménager en Allemagne, en France, près de la frontière, pour être considérés, eux aussi, comme des non-résidents. Suite à ces différentes constatations, le gouvernement a décidé de mettre en place un nouveau régime fiscal plus équitable entre résident et non-résident.

Après modification de la loi, les sportifs et artistes du spectacle non-résidents bénéficient toujours d'un taux libératoire de 18 % mais uniquement lorsque ils recueillent leur revenu sur une période de 30 jours maximum. La base de l'impôt des non-résidents (INR) est le simple fait d'exercer l'activité sur le territoire belge. Même lorsque les revenus ne vont pas directement au sportif lui-même. En pratique, « la perception s'opère via la retenue d'un recompute professionnel de 18% qui constitue l'impôt final » (Jansen, 2008). Un sportif étranger qui participe à une compétition sportive en Belgique, par exemple le Grand-Prix de Spa-Francorchamps, sera soumis à cet impôt.

Si au contraire, le sportif exerce plus de 30 jours en Belgique sur l'année, il sera maintenant soumis à l'impôt des non-résidents. C'est à dire qu'il devra déclarer l'ensemble de ses revenus et sera imposé de manière globale. Il peut également rentrer dans l'une des nouvelles catégories décrite par la loi du 4 mai 2007 et donc bénéficier des taux distincts de 16,5 et 33%. Je y reviendrai plus en détail ci-après. Avec ce changement de loi, le statut de non-résident n'est plus tellement avantageux pour les clubs. Ce qui aura certainement pour impact de voir de plus nombreux jeunes sportifs belges évoluer sur notre championnat national. (Jansen, 2008)

La nouvelle loi propose des taux distincts de 16,5 et 33% si le sportif remplit certaines conditions précises : la loi distingue deux catégories de sportifs, les « jeunes » sportifs, taxés distinctement à 16,5% et les sportifs « âgés », taxés à 33%.

Pour pouvoir être considéré comme un « jeune » sportif, il faut obligatoirement remplir deux critères. Le premier critère est celui de l'âge : le sportif doit avoir, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, avoir entre 16 et 26 ans. Par exemple, pour l'année 2015, les sportifs nés entre 1989 et 1999 sont potentiellement candidats à cette catégorie. Le second critère concerne le niveau des revenus. Les 16,5% d'imposition ne concernent que la première tranche, soit 12.400 €. Tous les revenus qui seront au delà de cette première tranche seront soumis au taux progressif normal. Il est, cependant, important de mentionner que ce taux de 16,5% concerne les « rémunérations », c'est-à-dire tant le salaire que les avantages en natures, bonus, etc.

Pour rentrer dans la catégorie des sportifs « âgés » et donc payer 33% d'impôt, il faut également remplir différents critères. Il faut, tout d'abord, être âgé de plus de 26 ans au 1^{er} janvier de l'exercice. De plus, cette catégorie concerne également les arbitres, les entraîneurs, les capitaines d'équipe, accompagnateurs, etc, c'est-à dire, l'encadrement des sportifs. Contrairement à la catégorie des jeunes sportifs, ce taux de 33% s'applique à l'ensemble des revenus professionnels. Pour rappel, les revenus professionnels regroupent les rémunérations (salaire, bonus, avantages,...) et les revenus de remplacement (pensions, chômage,...). (Service Public Fédéral Finances, 2010-2015). Cette catégorie concerne donc tous les sportifs, quelque soit leur sport, tous les formateurs, c'est à dire les entraîneurs, préparateurs physiques, coachs, et tous les personnes de l'encadrement du sportif, personnes qui s'occupent de la logistique, du matériel, etc. Mais, la condition la plus important à remplir est que cette activité « sportive » doit être une activité accessoire. Pour pouvoir bénéficier du taux avantageux de 33%, il faut que le contribuable ait des revenus professionnels provenant d'une autre source qui soient supérieurs aux revenus professionnels provenant de l'activité sportive. Il faut donc que moins de 50% de leur revenu brut proviennent de leur activité sportive. Si cette condition n'est pas remplie, la totalité de leurs revenus, y compris leur revenu lié à leur activité sportive, sera taxé au taux progressif normal. Si les conditions sont

remplies, le taux distinct de 33% sera appliqué à la totalité du revenu professionnel lié à l'activité sportive, peu importe le montant. (Jansen, 2008)

Ce taux d'imposition avantageux pour les sportifs âgés a été créé afin de ne pas pénaliser les sportifs qui pratiquent leur sport à haut niveau en plus d'une carrière professionnelle classique. De plus, elle permet aux arbitres, entraîneurs, qui exercent cette activité en plus de leur activité professionnelle, de ne pas voir leurs revenus annexes et les revenus de leur activité principale taxés globalement.

Malgré que cette loi parte d'une bonne intention, il demeure toujours une certaine forme d'injustice. En effet, le critère qui stipule que les revenus professionnels provenant d'une autre source doit être supérieur aux revenus provenant de l'activité sportive pose quelques problèmes. Prenons l'exemple d'un arbitre qui est à la pension, il n'a pratiquement aucune chance d'obtenir le taux de 33%. Prenons un autre exemple : deux joueurs évoluant dans la même équipe sportive et ayant donc le même salaire sportif. Ils gagnent tous les deux 20.000€ par an pour jouer dans l'équipe. Le premier des deux gagne 22.000€ par an provenant de son autre activité professionnelle. Il pourra donc jouir du taux de 33% sur les 20.000€ qu'il gagne de son club sportif. Son coéquipier, quand à lui, gagne 19.000€ par an. Selon la loi, il ne peut pas bénéficier du taux distinct avantageux car son activité sportive n'est pas considérée comme une activité annexe. Il payera donc plus d'impôt que son coéquipier car ses revenus professionnels ne sont pas suffisant pour dépasser le seuil des 50% du revenu global. (Jansen, 2008)

Cette nouvelle loi est un énorme chamboulement tant pour les sportifs que pour les clubs. Comme nous l'avons dit précédemment, de nombreux clubs employaient des sportifs non-résidents notamment pour les avantages fiscaux qu'ils représentaient. Maintenant que ce n'est plus le cas, beaucoup de clubs vont y perdre beaucoup d'argent car généralement les contrats stipulent un salaire net pour le sportif. Suite au changement, le brut sera beaucoup plus élevé pour un même salaire net. C'est donc le club qui va subir ce changement de législation. Afin de compenser cette perte, la loi prévoit que les clubs sont dispensés, en partie, de verser au Trésor public le précompte

professionnel sur les rémunérations payées. Selon l'Article 275/6 C.I.R. 1992, le pourcentage de la dispense s'élève à 70%.

Le précompte professionnel est en quelque sorte un acompte sur les contributions. C'est donc une avance sur l'impôt que tout salarié belge est obligé de payer au Trésor Public.

Pour les joueurs de moins de 26 ans, il n'y a pas de condition à la dispense. Les clubs peuvent utiliser cet argent comme bon leur semble. Par contre, la dispense est appliquée aux sportifs plus âgés seulement sous certaines conditions. Il faut que le club utilise minimum la moitié du montant de la dispense, soit 35% du précompte professionnel, à la formation de jeunes sportifs entre 12 et 23 ans. Cette formation de jeunes peut se faire au sein même du club ou bien dans une structure externe au club. Le club supporterait donc financièrement une partie de cette formation. L'argent investi dans la formation de jeunes joueurs peut aussi bien servir à payer les entraîneurs, les accompagnants mais également à payer les jeunes sportifs eux-mêmes (art. 275/6, al. 3 CIR 1992). L'argent de la dispense doit être utilisé à ces fins avant le 31 décembre de l'année concernée (art. 275/6, al. 2 CIR 1992). Si les règles ne sont pas respectées le club sera donc contraint de payer la totalité du précompte professionnel, majoré d'intérêts de retard. L'administration fiscale est très stricte à ce sujet et demande aux clubs de fournir toute une série de détails afin de prouver que les choses ont été bien faites et que la loi a bien été respectée. (Jansen, 2008)

En mars 2010, la Commission des Finances et du Budget de la Chambre a décidé d'attribuer 80% de dispense et non plus 70% sous réserve des mêmes conditions. Ceci représente plus de 25 millions d'euro non-perçus par le Trésor public, ce qui est un montant non négligeable.

En plus de ce changement, d'autres modifications légales ont été prévues. L'âge des sportifs pour lesquels la formation des prévue devait être entre 12 et 23 ans. L'âge minimal a été supprimé. Il s'agit maintenant de sportifs de maximum 23 ans. Il va également de soi que, suite à cette dernière modification, l'argent peut donc maintenant être affectée à la formation de sportifs de moins de 12 ans et à la rémunération de ceux-ci.

Une autre modification a été proposée en 2010. En effet, certains clubs rémunéraient un ou deux jeunes sportifs très coûteux et remplissaient les conditions afin d'être dispensés de verser le précompte professionnel. Afin d'éviter ce genre de comportement, un plafond a été mis en place. La rémunération maximale est désormais, en 2015, à la hauteur de 9.600€, ce qui équivaut à huit fois la rémunération minimale d'un sportif rémunéré selon la loi du 24 février 1978 (montant minimal pour être considéré comme sportif rémunéré).

Ces différents changements ont été mis en application le 1^{er} juillet 2010 de manière rétroactive. Ce principe de rétroactivité pose problème car de nombreux clubs avaient respecté la loi et comptaient sur le haut salaire d'un jeune sportif pour respecter les conditions qui leurs étaient imposées. Suite à ce changement ces clubs ne peuvent plus être dispensés de payer le précompte professionnel. (JVD, 2011)

Il me semble également important de discuter plus en profondeur d'un cas particulier : celui du sportif dirigeant d'entreprise. Les sportifs professionnels, tels qu'ils sont définis par les directives permettant de remplir les fiches d'impôt individuelles, peuvent remplir trois qualités : celle de travailleur salarié, celle de dirigeant d'entreprise soit celle de bénéficiaire de profits d'une activité lucrative. Ce qui montre donc bien que les sportifs visés par la loi du 4 mai 2007, et donc par les taux distincts avantageux, ne sont pas uniquement les sportifs salariés.

Pour le cas des « jeunes » sportifs. Le texte légal parle de rémunérations, ce qui sous-entend que les sportifs qui sont bénéficiaires d'une activité lucrative ne sont pas visés, vu que les profits ne sont pas considérés comme des rémunérations. Ils ne pourront donc pas bénéficier du taux d'imposition à 16,5%. La loi n'exclut, pas contre, pas les rémunérations en tant que dirigeant de sa propre entreprise vu qu'il ne précise pas que ce doit être une rémunération de salarié. En effet, selon l'article 30 du CIR 1992, « sont considérés comme rémunérations les revenus professionnels qu'une personne physique reçoit de sa société en tant que dirigeant d'entreprise ». Là où le problème se trouve pour les dirigeants d'entreprise c'est que la loi indique précisément qu'il s'agit d'une rémunération pour l'activité « exercée en tant que tel ». Il s'agit donc du revenu maximal

dans la première tranche (12.300€) en échange de la pratique de son activité de sportif. Il est donc très difficile de prouver, si l'entreprise du sportif en question offre différents services en plus des prestations sportives, quelle partie de la rémunération se porte effectivement directement sur la partie « sportive ».

Pour les sportifs « âgés », il s'agit ici de revenu professionnel et non plus de rémunérations mais le sport doit être une activité annexe. Comme il s'agit de revenu les sportifs exerçant une activité lucrative sont, cette fois-ci, visés également. Les dirigeants d'entreprise sont aussi visés mais comme pour les jeunes sportifs il va de nouveau devoir prouver quelle partie provient de l'activité sportive et quelle partie provient des autres activités de l'entreprise. Car si les revenus liés aux autres activités sont supérieurs aux revenus liés à l'activité sportive, alors il pourra bénéficier du taux préférentiel de 33% pour les revenus professionnels sportifs.

En ce qui concerne la dispense à 80% du précompte professionnel, le législateur ne précise pas qu'il doit s'agir d'un précompte professionnel pour un salarié. Il ne semble donc pas exclu que cela s'applique aussi à la rémunération d'un gérant d'entreprise. (JVD, 2009)

Partie 2 : Le Sponsoring

En plus des revenus liés directement au sport en lui-même, un grand nombre de sportifs professionnels ou clubs, bénéficient de sponsoring. Il s'agit, pour de nombreux sportifs, d'une grande source de revenus. En effet, certains sportifs professionnels génèrent même plus d'argent grâce aux contrats de sponsoring qu'ils ont avec différentes marques et entreprises que par leur sport en lui-même.

Dans cette partie du mémoire, j'ai décidé donc d'aborder ce que j'appelle « le sponsoring » au sens large du terme. J'entends par là toute forme de rémunération en échange d'une prestation du sportif. Il peut s'agir de sponsoring sous forme d'argent en échange du port d'une marque spécifique ou d'un logo pendant les représentations sportives, ou bien encore en l'échange de la présence du sportif pendant une journée que le sponsor organise avec ses clients. Il peut également s'agir de sponsoring sous forme d'avantage en nature, comme par exemple, la mise à disposition de matériel sportif, de montre ou encore de voiture en l'échange de la visibilité que le sportif va offrir à cette marque.

J'ai également décidé d'inclure dans cette partie un chapitre sur le mécénat. La barrière entre mécénat et sponsoring est assez mince. Il me semblait donc évident d'en parler et de clarifier la différence entre ces deux concepts dans cette partie.

Chapitre 1 : Sponsoring sous forme d'argent

Section 1 : en Belgique

En droit Belge, le sponsoring n'existe pas à proprement parler. Il n'y a donc pas de traitement spécifique pour ce genre d'échange. Il s'agit, en fait, simplement d'un contrat entre une entreprise et un sportif, un club ou une autre organisation. Ce genre de contrat doit générer une situation où chaque partie en tire un certain bénéfice. La partie du

sponsorisé reçoit de l'argent, ce qu'elle recherche. La partie sponsor, elle, reçoit généralement en échange de la visibilité ou en tout cas un certain « return ».

Dans ce contrat, on peut donc distinguer deux parties : d'un côté une recette, un revenu généré par la personne sponsorisée et d'autre part, une dépense, une source de frais pour la partie sponsor. (A.I.S.F)

Du coté sponsor, cette dépense faite en sponsoring est déductible fiscalement. Il faut cependant être très prudent pour obtenir cette déduction fiscale. Le contrat doit être structuré correctement et l'entreprise sponsor doit également être capable de prouver en quoi cette décision de sponsoriser un sportif ou une organisation sportive sera bénéfique pour son entreprise. Il doit pouvoir montrer qu'il a reçu une contrepartie directe.

Selon la décision préliminaire n°500.242 du 26/01/2006, afin que le sponsoring soit considéré comme dépense professionnelle fiscalement déductible, il faut que « les dépenses présentent un lien suffisant avec les activités professionnelles de l'entreprise ». Il est donc essentiel que le sponsorisé rende visible le sponsor, fasse de la publicité, mette en avant l'entreprise. Il n'est, toutefois, pas obligatoire que cela marche de manière visible. Ce n'est pas parce que le sponsoring n'a pas fait augmenter directement le chiffre d'affaire qu'il ne peut pas être déduit fiscalement.

De plus, selon l'article 53, 10° CIR, les frais de sponsoring ne peuvent pas être considérés comme des frais professionnels s'ils ne sont pas en proportion avec les besoins de l'entreprise. C'est-à-dire « qu'elles ne peuvent pas dépasser de manière déraisonnable les besoins du sponsor ». S'il y a un doute quant à la déductibilité des dépenses de sponsoring, c'est l'administration fiscale qui se charge de déterminer si le lien entre les dépenses et la publicité engendrée par le sponsorisé est assez direct et si la dépense est en proportion avec les besoins de l'entreprise. Si ces conditions ne sont pas respectées, alors le juge conclura qu'il ne s'agit pas de sponsoring mais bien d'une libéralité qui n'est pas déductible fiscalement. (Secrétariat Social Securex, 2013)

Il est assez dangereux de sponsoriser un membre de sa famille ou une activité dans laquelle des membres de la famille sont impliqués. Dans ce cas il est assez difficile de

prouver que le contrat de sponsoring a été conclu pour des raisons purement professionnelles et pour le bien de la société sponsor et non pour des raisons personnelles. Il faut donc être très prudent. (Hellyer, 2012).

Par exemple, en 2000, à Gand, un garagiste s'est vu refusé la déductibilité du sponsoring qu'il avait donné à un club cycliste de la région. Le contrôleur des impôts a refusé de considérer cette dépense comme dépense professionnelle car il n'y avait aucun lien entre l'activité de garagiste et le monde du cyclisme, le sponsoring était invisible car le nom du garage ne figurait nul part (maillots de l'équipe, voiture,...) contrairement à d'autres sponsors qui, eux, avaient des logos bien présents et visibles de tous. De plus, il n'a pas pu être démontré que ce sponsoring avait eu un impact positif sur l'image ou le chiffre d'affaire du garage. (A.I.S.F)

A l'opposé, le sponsoring est un revenu pour le sportif ou le club qui le reçoit. Puisqu'il s'agit d'un revenu, celui-ci sera taxable. Le régime de taxation va dépendre de qui le reçoit : une personne physique, une association de fait, une asbl ou une société.

Si le sponsoring va directement à un sportif, c'est l'impôt sur le revenu des personnes physiques qui rentre en application.

Prenons le cas où le club sponsorisé est une association de fait. Il s'agit d'une convention entre deux ou plusieurs personnes qui décident de s'associer. Une association de faits ne possède pas de personnalité juridique propre, contrairement à une société ou une asbl. C'est donc chaque membre qui va déclarer le sponsoring comme bénéfice professionnel, s'il est impliqué professionnellement dans l'association, soit comme revenus divers, dans le cas contraire. (Secrétariat Social Securex, 2013)

Dans le cas où le club sponsorisé est une asbl, dotée donc d'une personnalité juridique, le revenu généré par le sponsoring tombera sous le régime de l'impôt des personnes morales. Celui-ci stipule que les bénéficiaires ne sont pas imposables. Le sponsoring ne sera donc pas taxé. Il faut cependant noter que les asbl ne peuvent avoir des activités lucratives seulement si celles-ci sont accessoires et qu'elles servent à atteindre l'« objectif principal idéal ». Dans notre cas, le sponsoring, qui constitue un bénéfice, et donc une partie lucrative, doit obligatoirement être utilisé pour arriver à l'objectif

principal du club. Si ce n'est pas le cas, alors ce bénéfice sera imposé sous le régime de l'impôt des sociétés. Par exemple, si un club de volley conclut un contrat de sponsoring pour s'acheter des nouveaux filets. L'argent généré par le sponsoring sert à l'objectif principal, en l'occurrence jouer au volley. Si par contre le club utilise cet argent pour organiser une soirée, cela ne sert pas du tout l'objectif principal du club et donc ce revenu de sponsoring est taxable.

Comme nous l'avons mentionné ci-dessus, si le club est une société, il le revenu de sponsoring sera imposable sous le régime de l'impôt des sociétés après la déduction des frais. (Secrétariat Social Securex, 2013)

Afin d'éviter de payer des taxes sur le sponsoring sous le régime de l'impôt des personnes physiques, une alternative est possible. En effet, de nombreux sportifs professionnels, tout comme des personnes n'évoluant pas dans le monde du sport d'ailleurs, optent pour cette stratégie fiscale. Les revenus d'une personne physique sont taxables aux taux progressifs allant de 25% à 50% tandis qu'une société est taxable sur son bénéfice au taux ordinaire de 33,99% (ou si certaines conditions visées à l'article 215 CIR sont réunies, selon des taux progressifs allant de 24,25% à 34,5%). A partir d'un certain niveau de revenu, qui est environ à la hauteur de 100.000€ par an, dépendant de la nature des charges de la personne, cette différence entre les taux d'imposition à pour effet qu'il vaut mieux travailler en société et rémunérer le gérant en diversifiant les formes de rémunération alternatives attractives fiscalement (salaire, dividende). Le sportif peut donc créer une société à laquelle il cède son droit d'image. C'est la société qui conclut les contrats de sponsoring pour le sportif. Afin de bénéficier de l'argent qui se situe dans la société, le sportif se rémunère en tant que gérant.

Par ailleurs, certains sportifs utilisent une société pour l'établir dans un pays à fiscalité plus avantageuse où les revenus seront moins imposés. Il est toutefois très important de noter que si le sportif n'a aucun lien avec ce pays et que la société n'est qu'une « boîte aux lettres » dans le seul objectif de payer moins d'impôts, de plus en plus d'autorités fiscales, et notamment la Belgique, vont refuser de reconnaître la société comme

résidente étrangère car elle ne respecterait pas les conditions de résidence fiscale. De plus, il s'agirait d'un abus des conventions préventives de la double imposition.

Dans les prochaines sections de ce chapitre j'ai décidé de mettre en avant des Etats ayant des systèmes fiscaux généralement privilégiés par de nombreux sportifs européens. J'ai décidé de mettre cette analyse dans la chapitre consacré au sponsoring car je fais l'hypothèse que nous parlons, ici, principalement de sportifs individuels dont les revenus sont principalement sous forme de prize-money et donc taxés à la source comme l'indique la convention préventive de la double imposition. Les revenus taxés dans leur pays de résidence seront donc majoritairement des revenus de sponsoring.

De plus, contrairement aux sports collectifs, les sportifs professionnels qui pratiquent un sport individuel ne sont pas « rattachés » à un endroit ou à leur pays d'origine. Il est donc assez facile pour eux de se déplacer dans un Etat qui leur offre des avantages fiscaux s'ils le désirent.

Section 2 : en Suisse

De nombreux sportifs (et artistes) français et européens ont décidé de s'installer en Suisse pour des raisons fiscales évidentes. Les tennismen français semblent y avoir trouvé une terre d'accueil : Jo Wilfried Tsonga, Richard Gasquet, Gaël Monfils ou bien encore Arnaud Clément ont décidé de s'y installer.

En effet, la Suisse a décidé d'adopter un système fiscal appelé « imposition à la demande » ou encore « forfait fiscal ». Il s'agit d'un système visant les personnes les plus riches et concerne aujourd'hui seulement un peu plus de 5.000 personnes. Selon ce système, le contribuable paye un impôt par rapport, non pas à ses revenus comme c'est le cas en Belgique, mais par rapport à ses dépenses. Pour pouvoir bénéficier de ce système, il faut remplir plusieurs conditions. Premièrement, le contribuable ne peut pas être de nationalité suisse. Il doit impérativement être étranger. Il existe cependant une exception à cette première condition : si l'un des deux époux est suisse et l'autre ne l'est pas, ils peuvent tous les deux bénéficier de ce régime fiscal particulier. Si bien sur les

autres conditions sont également remplies. Le deuxième critère est celui du domicile : le contribuable doit avoir un permis de séjour en Suisse et y être domicilié. Il ne peut pas avoir résidé en Suisse dans les 10 dernières années. Le dernier critère stipule que le contribuable voulant bénéficier de cette mesure, ne peut exercer une activité lucrative en Suisse. Le fisc est de plus en plus pointilleux sur ce critère car depuis quelques années, l'âge moyen des gens étant taxés à la demande diminue. Il y a donc plus de chances que ce dernier critère soit enfreint. Si l'activité lucrative est exercée à l'étranger, même pour une société suisse, le critère est rempli. La personne peut également exercer en Suisse une activité non-rémunérée. La Suisse est également avantageuse pour ces sportifs très aisés car elle n'applique pas d'impôt sur la fortune. (Kenel, 2005)

En 2016, une nouvelle loi sera mise en application. Le revenu minimum pour pouvoir jouir de cette mesure sera augmenté. Il sera donc encore plus difficile de pouvoir bénéficier de ce forfait avantageux.

En pratique, le contribuable est taxé sur base de ses dépenses. Il convient donc dans premier temps de définir ce montant. Selon l'article 1, alinéa 1 de l'Ordonnance, « l'impôt sur la dépense est calculé en fonction des frais annuels occasionnés, pendant la période de calcul, par le train de vie du contribuable et des personnes à sa charge vivant en Suisse ». Les frais pris en compte sont les frais totaux, donc ceux occasionnés en Suisse et à l'étranger. Selon la Circulaire 9, ch2.1, les frais à prendre en considérations sont les frais de : logement, nourriture, loisirs, sports, voyages, vacances, entretien des véhicules,... Il existe différents seuils minimaux de frais occasionnés par le train de vie. Si la personne est locataire, le minimum est de cinq fois le loyer du logement. Si elle est propriétaire, le minimum est de cinq fois la valeur locative du bien. Si la personne vit en pension, le minimum est à la hauteur de deux fois le prix du logement et la nourriture.

Une fois le montant des frais occasionnés par le train de vie défini, aucune déduction n'est autorisée. Certains cantons ont également posé un montant minimum afin d'éviter que certaines personnes louent un tout petit appartement pour payer moins. Par exemple, le Canton de Vaud a instauré un montant imposable minimum de 150.000 CHF. Ceci constitue donc la base imposable.

Un calcul de contrôle est quand même effectué : sur base de certains revenus suisses et étrangers (revenus immobiliers et mobiliers en Suisse, capitaux en Suisse, droits d'auteur, retraites,...). Si le contribuable constate que l'impôt qu'il va devoir payer sur base de ses dépenses est supérieur à l'impôt qu'il devrait payer sur base du calcul, il peut renoncer à l'usage de la convention.

Les personnes bénéficiant de ce système fiscal ne seront pas imposés deux fois car la Suisse a conclut un accord de double imposition avec de nombreux pays européens tels que la France, la Belgique, l'Autriche,... (Kenel, 2005).

Ce système est assez contesté en Suisse car dans certains cantons, les habitants trouvent que ce système n'est pas équitable pour tout le monde et qu'il est discriminatoire. Neuf cantons (Zurich, Schaffhouse, Appenzell Rhodes-Extérieures, Bâle-Ville et Bâle-Campagne,...) ont décidé de rendre l'accès à cette mesure fiscale encore plus difficile en ajoutant des conditions à remplir pour en bénéficier. Les cantons qui accueillent le plus de bénéficiaires sont le Vaud, le Vallais et Genève. D'ici peu de temps, aura lieu, en Suisse, un vote visant à décider de la suppression de ce système de forfait fiscal partout sur le territoire. Mais selon les experts, cette mesure n'est pas prête d'arriver. (Raymond, 2014)

Malgré que les sportifs professionnels suisses ne puissent bénéficier de ce système avantageux car ils ne répondent pas au critère de la nationalité, ils sont très nombreux à avoir décidé de rester dans leur pays. Même en étant imposés aux taux normal progressif.

Section 3 : à Monaco

Depuis de nombreuses années, Monaco est un endroit très prisé des sportifs professionnels, des artistes et des personnalités. La raison principale de cet intérêt massif pour le Rocher est sans aucun doute son régime fiscal extrêmement avantageux. Les Monégasques ainsi que les résidents de Monaco (sauf les français) ne sont soumis à aucun impôt sur le revenu mondial, aucun impôt sur la fortune, aucune taxe d'habitation et aucune taxe foncière. Un des seuls impôts prélevé par le gouvernement monégasque

est la taxe sur les bénéfices des activités industrielles et commerciales. (Service public du Gouvernement Princier de Monaco, 2012).

L'autre impôt que Monaco perçoit concerne les sociétés qui ont plus d'un quart de leur chiffre d'affaire en dehors du territoire monégasque ou alors des sociétés dont l'activité concerne la propriété intellectuelle (droit d'auteurs, brevets,...). Cet impôt s'élève à 33,33%.

Les français ne peuvent pas bénéficier du même traitement fiscal que les contribuables d'autres nationalités car Monaco a conclu un accord bilatéral avec la France qui indique que tout français qui est incapable de justifier avoir résidé 5 années à Monaco au 31 octobre 1962 est soumis à l'impôt sur le revenu français. (Affaires congrès, fiscalité).

Il semble assez difficile pour un étranger de devenir résident monégasque mais ce n'est pas le cas. Il suffit de remplir une grande quantité de documents administratifs. Si les autorités acceptent la candidature, il ne « reste plus qu'à » louer ou acquérir un appartement. Il faut également que le candidat dépose de l'argent dans une banque monégasque. Ces mesures ont pour but d'assurer que le candidat à la résidence a l'intention de s'installer dans la Principauté. Dans un premier temps une carte de résident de un an est accordée. Ensuite une carte de 3 ans renouvelable deux fois. Ensuite une carte de séjour de 10 ans est accordée. Le plus difficile pour le nouveau résident monégasque ne va pas tant être d'obtenir la résidence dans la Principauté de Monaco mais bien de prouver qu'il ne réside plus dans son ancien pays et que donc il ne payera plus de taxes là.

Tout ceci peut paraître idyllique, d'autant que Monaco est un endroit très agréable à vivre, facile d'accès du monde entier grâce à l'aéroport de Nice, et qui offre une qualité de vie assez exceptionnelle. Il ne faut pourtant pas oublier que, afin d'être résident Monégasque et donc bénéficier du taux d'imposition sur le revenu nul, il faut effectivement vivre à Monaco. Il faut déplacer toute sa vie à Monaco, ce qui coûte énormément d'argent. En effet, de nombreux pays européens sont devenus très agressifs quant à la recherche de preuve pouvant démontrer que la personne n'est pas réellement résidente à Monaco. C'est par exemple le cas de l'Allemagne, qui pour éviter l'exil fiscal « traque » ses citoyens.

Avant de s'installer à Monaco le sportif doit donc mettre dans la balance ce que ce changement de vie va lui coûter (logement, coût de la vie,...) et ce qu'il va économiser en ne payant plus d'impôt sur le revenu et sur la fortune.

Section 4 : au Luxembourg

Le Luxembourg est un pays qui, comme la Suisse et Monaco, peut s'avérer être assez attractif fiscalement pour les sportifs professionnels. Le Luxembourg est considéré comme l'un des meilleurs centres financiers on-shore qui bénéficie de traités fiscaux avec de nombreux pays de l'Union européenne et du reste du monde. Ce qui garantit une certaine forme de sécurité pour qui voudrait mener une « action fiscale » au Luxembourg. De plus, le Luxembourg est un membre fondateur et actif de l'Union Européenne et également membre de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) ce qui garantit une certaine forme de stabilité politique et économique.

Plus d'un sportif professionnel, afin de diminuer ses impôts, a utilisé une société ou un compte situé off-shore. Ce qui signifie qu'il passe par une société située dans un autre pays, le plus souvent un paradis fiscal, qui propose des taux d'imposition très inférieurs à ceux proposés par le pays dans lequel se déroule l'activité. Ce type de montage fiscal pose généralement des problèmes lorsqu'il s'agit de rapatrier l'argent. Ces pays sont, également, généralement juridiquement assez instables, ce qui constitue un risque pour l'investissement. Comme nous l'avons expliqué plus haut, investir au Luxembourg permet donc de rester on-shore tout en bénéficiant d'un régime fiscal attractif.

Depuis de nombreuses années, le Luxembourg offre une fiscalité avantageuse en matière de propriété intellectuelle. Ceci est donc intéressant pour les sportifs pour tout ce qui concerne leur droit à l'image et leurs contrats de sponsoring. Le régime fiscal luxembourgeois prévoit une exemption à la hauteur de 80% sur le revenu net lié à certains types de propriétés intellectuelles. Il existe au Luxembourg un certain nombre de sociétés qui proposent du conseil fiscal et qui sont très spécialisées en matière de

management sportif. C'est le cas par exemple de la société ATOZ Sports Group. (ATOZ Luxembourg, 2015)

En 2007, le Luxembourg a remarqué qu'il était assez compétitif concernant la fiscalité de la propriété intellectuelle. Le gouvernement a donc décidé d'implémenter un régime fiscal spécial en matière de propriété intellectuelle dans le but d'attirer sur son territoire des sociétés scientifiques. Et de faire ainsi du pays, un centre international en matière de recherche et développement et développer une économie basée sur les connaissances. Comme la loi définit dans ses textes de loi la propriété intellectuelle à un sens assez large du terme, le régime fiscal avantageux s'est avéré être également très attractif pour d'autres domaines d'activité. La question que se pose maintenant est : est-ce que le droit d'image du sportif entre dans la catégorie de la propriété intellectuelle pour bénéficier du régime fiscal favorable ?

La protection de droits d'image sous le régime luxembourgeois, n'existe pas en tant que tel. Mais nous pouvons affirmer que les droits d'image de quelqu'un lui appartiennent, et donc font partie de ses droits de propriété. Personne ne peut utiliser son image sans que celui-ci ait signé un accord préalable. L'article 1 de la loi du 11 août à propos de la protection de la vie privée dit que « *Chacun a droit au respect de sa vie privée. Les juges peuvent, sans préjudice de la réparation du dommage subi, prescrire toute mesure, telles que séquestre, saisie et autres, propres à empêcher ou faire cesser une atteinte à l'intimité de la vie privée, ces mesures peuvent, s'il y a urgence, être ordonnées en référé* ». Plus loin dans ce même texte il est mentionné que : « *est puni des peines prévues à l'article 2, celui qui a sciemment publié ou fait publier, par quelque voie que ce soit, le montage réalisé avec les paroles ou les images d'une personne sans le consentement de celui-ci, s'il n'apparaît pas à l'évidence qu'il s'agit d'un montage ou s'il n'en est pas expressément fait mention* » (Blackshaw, 2011). Cette loi nous indique donc bien que chacun a droit au respect de sa vie privée et que avant de pouvoir faire l'usage de l'image de quelqu'un, il faut impérativement son consentement préalable. Comme nous l'avons mentionné plus haut, le régime fiscal de la propriété intellectuelle luxembourgeois est assez attractif car depuis le 1^{er} janvier 2008, selon l'article 50bis de la loi de l'impôt sur le revenu, le contribuable est exonéré à 80% sur le revenu net lié à certains cas de propriété

intellectuelle. Ce qui implique donc que l'impôt sur ces revenus sera taxé à un taux de 5,76%. En effet, les 20% restant après l'exonération sont taxés à un taux d'environ 28,8% dépendant de la ville dans laquelle la personne a élu son domicile. Ce qui fait que $0,2 \cdot 0,288 = 0,0576$.

Depuis 2012, la loi a un peu restreint son champ d'application en ajoutant quelques conditions pour que cette loi fiscale soit en application. Elle ne concerne maintenant que certains types de propriétés intellectuelles : elle s'applique aux royalties et au gains en capital générés par des brevets, des droits d'auteurs sur des logiciels, des marques industrielles ou commerciales, des modèles déposés ou encore des noms de domaine. Sont dorénavant exclus les droits d'auteur, les formules secrètes, les savoir-faire ainsi que les droits d'image. (Vandenbulke, 2012). Ces nouvelles restrictions pourraient nous laisser penser que les sportifs ne peuvent plus bénéficier de ce taux à 5,76% car le droit à l'image n'entre plus dans les critères mais c'est faux. En effet, le marketing indirect fait autour du sportif rentre dans les critères : l'utilisation de son nom, surnom, signature, slogans. Il s'agit alors donc de « marques commerciales » ou bien de nom de domaine et, dans ce cas, rentrent dans le champ d'application de la loi sur la propriété intellectuelle. Ce régime fiscal sur la propriété intellectuelle s'applique aux résidents et non résidents ayant une société au Luxembourg. Le fait que ce régime ne soit pas uniquement réservé aux résidents luxembourgeois est assez attractif pour les sportifs étrangers. Sans avoir à se domicilier au Luxembourg, ils peuvent bénéficier de ce taux d'imposition à 5,76%, en cédant leurs droits d'image à une société luxembourgeoise qui s'occupera de gérer tous ses contrats de sponsoring touchant directement à son image ou son nom. C'est-à-dire des contrats par exemple impliquant de la publicité sur des affiches, à la télévision,...

Pour éviter tout problème, il est quand même plus judicieux d'opter pour une société qui sera entièrement résidente au Luxembourg. Le meilleur exemple est celui de la « société de participations financières » (SOPARFI) qui est une holding entièrement taxable au Luxembourg qui est, soit une société à responsabilité limitée (sprtl), soit une société anonyme (sa). Généralement c'est la société à responsabilité limitée qui est privilégiée car elle permet de garantir une certaine confidentialité aux actionnaires.

Il est bien entendu que afin de pouvoir réaliser un tel « montage » il faut que le siège de cette société soit effectivement situé au Luxembourg. Sinon, il ne s'agirait pas d'une société résidente au Luxembourg et donc pas soumise au taux d'imposition favorable.

(Blackshaw, 2011).

L'année prochaine, le régime fiscal appliqué à la propriété intellectuelle va devoir être revu afin de se conformer aux nouveaux standards de l'OCDE. Ces changements dans le modèle de l'OCDE vont avoir un impact énorme sur le système actuellement en place au Luxembourg. Le premier changement stipule que la propriété intellectuelle liée au marketing ne peut pas être soumise à un taux d'imposition préférentiel. Ce qui signifie que les noms de marques ne peuvent plus faire partie de la liste des types de propriétés intellectuelles réentrant dans le champ d'application du taux préférentiel. Cette nouvelle mesure impacte directement les sportifs car ceux-ci rentrent justement dans la catégorie visée. Le second changement concerne la proportion de recherche et développement pour les sociétés détenant un brevet. Ce changement ne nous concerne pas vu qu'il n'aura aucun impact sur les sportifs professionnels venus au Luxembourg.

Ces changements sont assez significatifs, c'est pourquoi bon nombre de pays concernés sont assez opposés au fait de les mettre en application de manière immédiate. C'est pourquoi, suite à la requête de ces pays, le G20, et l'OCDE ont décidé d'accorder une période de « droits acquis » pendant laquelle les nouvelles mesures seront mises en place de manière progressive. Pendant une période de 5 ans, les contribuables déjà soumis à l'ancien système, pourront continuer à en bénéficier jusqu'à fin juin 2021. Par contre, tout nouveau contribuable, ne pourra pas revendiquer l'utilisation de l'ancien système. Il sera obligé d'appliquer les nouvelles règles. Au premier juillet 2021, tout le monde sera soumis au nouveau système.

Afin de compenser cette « perte » pour ses contribuables et rester compétitif, le Luxembourg a pour intention de réduire son taux d'imposition sur les sociétés qui est actuellement de 29,22%. (BDO, 2015).

Section 5 : en Angleterre

Contrairement aux sections précédentes, il s'agit, ici, en quelque sorte, d'un contre-exemple. En effectuant mes recherches sur le sujet, j'ai vu souvent revenir des articles à propos de la manière dont le Royaume-Uni taxait les sportifs étrangers et quelles en étaient les conséquences pour les événements sportifs organisés sur le territoire.

A cause de leur système de taxation très peu avantageux pour les sportifs étrangers, le Royaume-Uni a subi de lourdes conséquences sur ses événements sportifs. Par exemple, Londres n'a pas obtenu l'organisation de la finale de la Champions League, en 2008. Des sportifs très charismatiques comme Rafael Nadal ou Usain Bolt ne venaient plus aux compétitions ou aux meetings. Le gouvernement a donc décidé d'instaurer un système d'exemption afin de ne plus subir ce genre de conséquences, non sans importance pour le monde du sport Britannique. (Thatcher, 2014)

Selon l'article 2003, section 27 de l'« Income Tax (earnings and pensions) », les non-résidents Britanniques doivent payer des taxes sur leurs revenus « basés » au Royaume-Uni. Donc il s'agit des revenus générés directement sur le territoire (par exemple un prize-money ou une prime d'apparition), ce qui est identique à la majorité des autres pays. Mais la différence se situe dans le fait que le Royaume-Uni taxe également les obligations (« duties ») des sportifs qui ont lieux dans différents pays. Il s'agit donc de déterminer la part de ces duties qui est directement liée aux prestations données au Royaume-Uni. Il faut donc calculer le nombre de jours qui ont été prestés au Royaume-Uni par rapport au nombre de jours total prestés partout dans le monde. Ces « duties » sont généralement des revenus de sponsoring.

Le sprinteur Usain Bolt, par exemple, se fait taxer à un taux de plus de 50% sur ses primes d'apparitions, lorsqu'il court en Angleterre, mais également sur une quote part de son sponsoring global, 12,5 millions de Livres avec Puma notamment. (Trotman, 2012) En pratique, si il participe à 10 meetings par an dont un en Angleterre, le fisc anglais le taxerait sur 10% de ses revenus de sponsoring.

C'est donc pour éviter de se faire taxer sur le sponsoring global que bon nombre de sportifs professionnels ont décidé de ne plus venir travailler en Grande-Bretagne tant

que des mesures n'étaient pas prises afin d'éviter cet impôt. Le gouvernement Britannique a donc décidé, pour les Jeux Olympiques de Londres, de proposer une « trêve fiscale » pour les athlètes afin que es mesures fiscales imposées ne constituent pas une barrière à la participation aux JO (Trotman, 2012).

Comme nous l'avons vu dans ce chapitre, le choix de l'endroit où l'on est résident fiscal ou le choix de faire intervenir une société et où celle-ci est résidente a un impact significatif sur le niveau de taxe. Il s'agit donc pour le sportif et son entourage de peser le pour et le contre de chaque situation avant de prendre sa décision car comme, les Etats sont de plus en plus pointilleux, il s'agit souvent de déménager « tous les compartiments » de sa vie dans ce nouvel Etat.

Chapitre 2 : Avantages en nature

Ce que le sponsor apporte au sponsorisé n'est pas forcément une somme d'argent. Il peut également s'agir d'avantages en nature : cela peut être la mise à disposition de matériel, d'équipements ou d'un local, mise à disposition d'un véhicule,...

Comme pour le sponsoring sous forme d'argent, il faut, ici, bien faire la distinction entre deux choses. S'il est convenu avec la personne ou le club sponsorisé, que celle-ci fera de la publicité pour le sponsor en échange de cet avantage en nature, alors celui-ci sera taxé. Si au contraire il n'y a aucun engagement de la part du sponsorisé de faire de la publicité, il ne s'agit pas vraiment de sponsoring et donc cet avantage ne sera pas assujéti à l'impôt.

Selon le Service Fédéral Finances, un avantage en toute nature est « un avantage que votre employeur vous accorde gratuitement ou à un prix modéré ». Il donne à titre d'exemple : une voiture de société, un logement ou encore la fourniture gratuite de chauffage et d'électricité. Ces avantages rentrent dans la catégorie des revenus professionnels. Un impôt doit donc être payé en fonction de la valeur de l'avantage de toute nature. (Service Public Fédéral Finances, 2015)

Pour les avantages en nature les plus fréquemment rencontrés (dix cas sont prévus), il existe des montants forfaitaires. Si une évaluation forfaitaire existe pour évaluer la valeur de l'avantage en question, alors il est obligatoire de respecter ce montant. Si aucun montant forfaitaire n'est prévu, l'impôt est alors calculé en fonction de la valeur réelle de l'avantage en nature. Par valeur réelle, nous entendons : combien le contribuable aurait-il dû déboursé pour bénéficier de cet avantage ? De plus, si la personne qui reçoit l'avantage y participe en partie, cette partie sera déduite de la valeur de l'avantage, que l'évaluation soit forfaitaire ou à valeur réelle.

En pratique, pour un salarié les avantages de toute nature seront pris en compte dans sa fiche de salaire et feront partie du revenu global imposable. Pour les chefs d'entreprises, ils seront repris dans la fiche des rémunérations. (Service Public Fédéral Finances, 2015)

Un avantage en nature qui est très courant et que bon nombre de sportifs arrivent à obtenir d'un sponsor, est la mise à disposition d'un véhicule. La formule à appliquer pour déterminer la valeur imposable de l'avantage et la suivante :

Valeur catalogue du véhicule x taux d'amortissement x 6/7 x taux d'émission de CO₂.

Un taux d'amortissement est appliqué car plus la voiture est vieille, moins elle a de valeur. Pour une voiture de moins d'un an, la valeur catalogue entière est prise en compte. Entre 1 et 2 ans, 94%, entre 2 et 3 ans, 88%, entre 3 et 4 ans 82% entre 4 et 5 ans 76% et pour une voiture de plus de 5 ans, seulement 70% de la valeur catalogue du véhicule est prise en compte.

Pour ce qui est de l'émission de CO₂, le pourcentage varie entre un minimum de 4% et un maximum de 18% en fonction des grammes de CO₂ remis par la voiture par kilomètre parcouru. (Service Public Fédéral Finances, 2015)

La personne qui « donne » l'avantage en nature, soumis à l'impôt des personnes physiques, peut faire passer cette dépense comme frais professionnel uniquement à condition d'avoir déclaré l'avantage sur la fiche 281.xx de la personne qui en a bénéficié. S'il ne l'a pas fait, ce ne sera pas considéré comme des frais professionnels.

Si par contre elle est soumise à l'impôt des sociétés et qu'elle ne le déclare pas sur les fiches du bénéficiaire, alors l'avantage sera imposé à un taux de 309%.

Avant, il était assez courant d'ajouter aux dépenses rejetées les avantages qui n'avaient pas été déclarés et la personne qui recevait l'avantage n'était pas taxée. Aujourd'hui la loi interdit cette pratique. (Vader Linden, 2006)

Chapitre 3 : Mécénat

Il n'est pas peu courant que des clubs sportifs, ou des sportifs reçoivent de l'argent, contrairement au sponsoring et aux avantages en nature, en l'échange d'aucune contrepartie, par pure « gentillesse » et envie d'aider. De nombreux termes techniques viennent alors à l'esprit : donation, mécénat, libéralité, subside. Dans ce chapitre, nous allons donc tenter de clarifier les différents concepts et ce qu'ils impliquent fiscalement.

A l'origine, le terme mécénat vient du latin Maecenas. Maecenas était un ministre au temps d'Auguste qui a dépensé tout son argent dans le but de défendre et promouvoir la culture, la littérature et l'art. Petit à petit, un « mécène » est devenu « une personne fortunée qui, par goût des art, aide les écrivains, les artistes ». (Econosoc, 2011) A fil du temps cette notion s'est élargie bien au delà du domaine artistique.

Selon Prométhéa, « le mécénat d'entreprise est un soutien en numéraire ou en nature (produits, services, main d'œuvre) apporté par une entreprise, sans contrepartie directe, à une personne physique ou morale pour l'organisation d'activités non lucratives présentant un intérêt général ». (Prométhéa 2013) La contrepartie exigée en sponsoring n'est pas exigée dans le cas du mécénat. Le sponsoring fait donc apparaître un côté commercial à la transaction tandis que le mécénat est une action purement désintéressée. La seule contrepartie autorisée dans le cadre du mécénat est la mention du nom du mécène, sauf des les publicités.

Généralement, lorsqu'on parle de mécénat en Belgique, il est souvent fait référence à la responsabilité sociétale des entreprises (RSE). En effet, de plus en plus de grandes entreprises belges utilisent le mécénat pour faire de la RSE et pour être donc plus responsable par rapport à la société. Nous sommes ici dans un cadre très différent de celui qui nous intéresse, le mécénat sportif, mais il m'a paru important d'en faire mention.

Le mécénat ne doit pas forcément être un apport en argent, il peut également s'agir d'avantages en nature : l'entreprise mécène peut mettre à la disposition de la personne bénéficiaire des produits, des compétences, dans le sens où un ou plusieurs de ses

employé travaillent « pour » le bénéficiaire pendant leurs heures de travail. L'entreprise pourrait également mettre à la disposition du bénéficiaire des infrastructures qui lui appartiennent. (Prométhéa 2013)

Fiscalement, le « mécénat » n'a aucun sens légal en Belgique : il faut donc distinguer deux cas de figures qui auront un impact différent en matière de fiscalité.

Le premier cas est celui des « libéralités déductibles » : une libéralité est un versement en argent, pas en nature, qui est attribué sans aucune attente de contrepartie.

La libéralité est déductible uniquement si elle répond à plusieurs critères. Le premier critère à respecter est qu'elle doit être attribuée à un bénéficiaire qui ait été préalablement agréé par le Roi ou désignée par la loi. Généralement, pour bénéficier de cette agrégation, il faut avoir un projet dans la Fondation Roi Baudouin ou alors faire de longues démarches administratives au Ministère des Finances. (Prométhéa 2013)

Le second critère à respecter est qu'elle ne peuvent pas dépasser un certain montant : Selon l'article 200 CIR, si c'est une société qui est le mécène, le maximum autorisé par la loi est l'équivalent de 5% du résultat fiscal avec une limite supérieure située à 500.000€. (Prométhéa 2013) Dans le cas où le mécène est une personne physique, le maximum est de 10% de l'ensemble de ses revenus avec une limite supérieure de 250.000 €. La valeur minimale de la libéralité déductible étant de 40€ (Prométhéa 2013).

Il n'y a pratiquement aucune chance pour que l'argent qui été attribué à un club ou à un sportif réponde à ce cas de figure car il ne sera pas possible pour eux d'être agréé par arrêté royal ou par le Roi. Il s'agit principalement d'associations comme la Croix Rouge, le Palais de Beaux-Art, les centres d'aide sociale, etc. Le montant de la réduction est équivalent à 45% de la valeur de la libéralité. (Service Public Fédéral Finances)

Le second cas de figure, après celui des libéralités déductibles, est celui de charges et dépenses professionnelles. Afin d'être traité comme une charge professionnelle, et donc être déductible, trois conditions doivent être remplies : le charge doit être survenue pendant l'année fiscal en question, elle doit être obligatoirement en lien avec l'

« exercice de la profession ». De plus, elle « doit avoir été réalisée en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables » (Prométhéa 2013). Il s'agit, dans ce cas de figure, généralement, d'avantages en nature accordés par le mécène.

Les subsides quand à eux sont les subventions octroyées par les pouvoirs publics pour soutenir une entreprise et ils sont en principe taxables (sauf certains subsides régionaux) selon des modalités qui varient selon le type de subside (à l'investissement, opérationnel, etc.). A ne pas confondre avec le mécénat donc car il s'agit d'une notion complètement différente.

Dans d'autres pays européens la barrière entre mécénat et sponsoring est beaucoup plus marquée au niveau des intentions du mécène. C'est le cas par exemple de la France qui est un pays assez précurseur en matière de mécénat. En effet, il s'agit d'une pratique très rependue : selon une étude réalisée par ADMICAL-CSA en 2008, plus de 2,5 milliards d'euros ont été octroyés par des sociétés à des bénéficiaires dans différents domaines. Les domaines les plus représentés restent toujours la culture et le « social ». Le domaine du sport y est représenté à la hauteur de 5%. (Econosoc, 2011)

En Grande-Bretagne, la pratique du mécénat est très encouragée par l'état. Afin de favoriser celui-ci, des incitants fiscaux ont été mis en place. Le terme « sponsorship » est d'ailleurs utilisé, qu'il s'agisse de sponsoring ou de mécénat. En 2006, le mécénat représente plus de 1,5 milliards d'euros rien qu'en Angleterre. (Econosoc, 2011)

Donc en résumé, pour un sportif qui reçoit de l'argent : s'il n'y a pas de contrepartie, il s'agit d'une libéralité à un bénéficiaire non agréé et la donation ne sera pas déductible, il n'est pas possible d'établir une facture car il n'y a pas de prestation de service ou de livraison de biens. S'il y a une contrepartie (nom de la société sur le maillot, panneau au nom de la société sur le terrain de sport, etc.), il s'agit de sponsoring et cela est déductible car cela donne une visibilité à la société. La prestation doit également être facturée.

Partie 3 : Sportifs au cœur du scandale

Je vais dans cette partie du mémoire donner quelques exemples de cas concrets de sportifs qui ont essayé de faire de l'évasion fiscale et qui se sont fait redresser pas le fisc.

Le cas de Boris Becker

En 2002, l'ancien champion de tennis a été redressé fiscalement par un tribunal Allemand. Il a été condamné à payer 500.000€ au fisc allemand en plus de coût de son procès. Il a échappé de justesse à deux ans d'emprisonnement mais a écopé à la place de trois ans de probation durant lesquelles le moindre écart aurait pu le conduire directement en prison. En effet, il a réussi à éluder près de 2 millions d'euros en affirmant qu'il était résident à Monte-Carlo et que donc il pouvait bénéficier du régime fiscal Monégasque. Le fisc a découvert qu'il vivait en réalité à Munich et a donc pris les mesures nécessaires afin que sa situation soit régularisée.

Cet incident a eu de nombreux impacts dans la vie de Boris Becker. En plus des peines encourues, Becker a affirmé que cette fraude fiscale avait ruiné sa carrière de tennisman. Il savait pertinemment qu'il était dans l'illégalité et que le fisc mettait tout en œuvre pour le prouver (fouilles de domicile,...). Cette « traque » permanente le stressait énormément et selon ses dires : « *I was unable to win a tournament thereafter* ». De plus, cette condamnation a eu un impact sur sa carrière « business ». En Allemagne, pour pouvoir diriger certains types de compagnies, il faut avoir un certificat de fiabilité. Ce certificat est très difficile à obtenir pour les personnes ayant un casier judiciaire, ce qui est son cas.

Boris Becker a été très coopératif tout au long du procès, c'est sans doute cette attitude qui lui a permis d'éviter la prison ferme. Il a plaidé coupable et a, avant le procès, payé 6 millions d'euros d'impôt pour les années concernées par le procès mais également pour des années qui n'étaient pas concernées. De plus, dès le début du procès en 94, il est retourné vivre officiellement en Allemagne. (Hooper, 2002)

Le cas « SwissLeaks »

Il y a quelques années, un informaticien a réussi à pénétrer dans le système informatique de la banque britannique HSBC. Il y a découvert un vaste système de fraude fiscale partant de la Suisse. Il a ensuite transmis au journal Le Monde, en France, une liste de comptes numérotés impliqués dans ce système de fraude pour les années 2006 et 2007. Plus de 150 journalistes issus d'une quarantaine de pays et d'une soixantaine de grands médias ont enquêté pendant 5 mois et y ont découvert les noms de nombreuses personnalités évoluant dans différents domaines : arts, affaires, professions libérales mais également beaucoup de sportifs.

C'est le cas par exemple du footballeur français Christophe Dugarry qui a placé 2 millions d'euros sur un compte de la filiale HSBC off-shore dans les Iles Vierges Britanniques. Beaucoup de pilotes de Formule 1 étaient également concernés, notamment, Michael Schumacher, Fernando Alonso, Heikki Kovalainen. Ils ne sont pas directement visés car il s'agit vraisemblablement d'une fraude fiscale organisée par Flavio Briatore, businessman italien qui était également leur manager pendant cette période. D'après le Monde, *« il était lié à neuf comptes client et était bénéficiaire d'au moins six d'entre eux. Ces neuf comptes client étaient connectés à 38 comptes en banque qui ont brassé jusqu'à 73 millions de dollars sur la période 2006-2007 »*. Le pilote, Valentino Rossi, qui maintenant a mis sa situation en ordre avec la justice fiscale, avait réussi à faire échapper plus de 2 millions d'euros.

Les journalistes du journal le monde continuent leurs recherches et la liste des noms ne cesse de grandir depuis sa première publication. (Vrignaud, 2015)

Le cas de Lionel Messi

La star du football argentine a été, au même titre que son père Jorge, récemment accusée de fraude fiscale par le fisc espagnol. Lionel Messi représente pour le fisc un énorme montant car ses revenus totaux sont actuellement estimés par Forbes à 47,28 millions d'euros par an : ceux-ci comprenant son salaire et ses contrats de sponsoring. (ScanSport 2014)

Le fisc espagnol déclare que Lionel Messi et son père, qui est aussi son gestionnaire, n'ont pas payé 4,2 millions d'euros de taxes sur des contrats de sponsoring avec plusieurs sociétés (P&G, PepsiCo Inc., Adidas AG,...). Il déclare également que afin d'y parvenir, la famille Messi a, entre 2007 et 2009, fait l'utilisation de comptes dans les paradis fiscaux que sont l'Uruguay et Belize.

Pour régulariser leur situation, ils ont payé au fisc 5 millions d'euros, soit la somme qui leur était demandée mais le fisc a décidé de continuer les poursuites à leur encontre et réclame maintenant une sentence de 21 millions d'euros et une peine d'emprisonnement de un an.

Le gouvernement espagnol est particulièrement agressif car lui et de nombreux autres gouvernement de l'union Européenne perdent une somme totale estimée à 1 billion d'euros chaque année en évasions fiscales de tous genres. Les personnes qui ont une double résidence, comme c'est le cas de Messi qui est résident espagnol et argentin, posent énormément de problèmes au fisc en matière d'évasion fiscale.

Le montage fiscal utilisé par Messi a été le suivant : les sponsors ou les équipes ont payé Messi pour ses droit à l'image (l'utilisation se son nom, de sa photo pour des publicité,...) dans une société uniquement créée pour gérer tout cet aspect. Messi, qui est propriétaire de cette société peut donc prêter, investir ou sortir l'argent de la société sous forme de dividendes et donc bénéficié de taux d'imposition moindres. Ce montage est fiscal. Là où se situe la faute est que Messi a établi cette société dans un paradis fiscal. En Espagne, il existe une loi qui permet aux clubs qui emploient les sportifs de payer une partie de ce salaire en droit d'image pour l'utilisation de celle-ci. Cette loi a fait l'objet de nombreux abus du système. (Staley & Duff , 2013)

Les cas de ce genre sont extrêmement nombreux et sont souvent causé par la même erreur. Les sportifs n'ont pas respecté leur résidence fiscale.

Conclusion

Ce qui fait de la fiscalité des sportif, une fiscalité difficile à aborder est la multitude de sources de revenus tant au niveau de leur lieu d'origine qu'au niveau de leur nature. En effet, il peut s'agir d'un salaire, d'un prix en espèces (prize money), de primes de départ, de sponsoring en argent, d'avantages de toute nature ou bien encore de libéralités. Toutes ces différentes formes de revenu font l'objet d'un régime fiscal particulier. C'est pourquoi il est important pour le sportif, ou son entourage, de bien maîtriser ces différents aspects afin de pouvoir faire les meilleurs choix pour sa carrière.

Certains revenus font l'objet de la fiscalité internationale car ils sont perçus dans un pays autre que l'Etat de résidence fiscale. Le Modèle mis en place par l'Organisation de coopération et développements économiques (OCDE) joue un rôle crucial quant à la manière dont ces revenus seront taxés mondialement.

Le pays de la résidence fiscale a été, tout au long de ce mémoire, un critère essentiel. Il est primordial de respecter à la lettre les réglementations à ce sujet. Comme nous avons pu le voir, les administrations fiscales sont de plus en plus agressive et cherchent activement à confronter les fraudeurs à leur responsabilité. La majorité des fraudes rencontrées sont des fraudes liées à un non respect de la résidence fiscale. De grands sportifs, qui ont pourtant un grand nombre de conseillers, se sont fait très sévèrement redresser fiscalement.

Je trouve cependant normal de vouloir trouver un système avantageux fiscalement; et ces systèmes existent : il s'agit par exemple de se domicilier à Monaco, où le revenu n'est pas imposé, ou de bénéficier d'une fiscalité avantageuse sur les droit d'image au Luxembourg, ou encore, pour les personne les plus fortunées, de se domicilier en Suisse pour profiter de « l'impôt à la demande ». Chacune de ces solutions comporte de nombreux avantages mais elles engendrent un coût certain pour le sportif. A lui d'évaluer si la réduction d'impôt qui en suivra compense le coût engendré par ce changement de vie.

Nous avons également pu constater que peu de lois spécifiques régissent la fiscalité des sportifs. Ce n'est que très récemment, 7 mai 2007, que le législateur s'est penché sur la question et a permis de régler un problème d'inégalité fiscale entre les sportifs résidents et non résidents.

La réalisation de ce mémoire m'a permis, en tant qu'étudiante mais surtout en tant que sportive professionnelle, de clarifier et d'ordonner un sujet qui au départ me paraissait très confus. La partie de mon travail qui m'a paru la plus difficile est, simplement, l'élaboration des chapitres et sous-parties, tant tout était mélangé dans ma tête. Je pense avoir réussi à structurer cela de manière claire.

Ce mémoire me servira personnellement et, je pense pourrait servir à d'autres sportifs belges.

Bibliographie

Affaires congrès, fiscalité (2015). *Investir à Monaco, banques, immobilier et les congrès*. <http://www.monte-carlo.mc/fr/affaires-congres/fiscalite/> (Consulté le 22/06/2015)

Association Inter fédérale du sport francophone. *Aspect fiscal du Sponsoring*. <http://jp-karting.be/articles/ASPECT%20FISCAL%20DU%20SPONSORING.pdf> (consulté le 15/05/2015)

ATOZ Luxembourg (2015). *Atoz, for managing your interests in the sports arena*. http://www.atoz.hk/IMG/pdf/plaq_atoz_sport_balles_web.pdf (Consulté le 22/06/2015) Atoz une équipe de spécialistes d'impôts pour les sportifs, située au Luxembourg.

BDO (2015). *Luxembourg IP Regime : revision with a 5 year grandfathering period*. [http://www.bdo.lu/uploads/files/BDO%20Luxembourg%20Tax%20Alert-17%20March%202015\(1\).pdf](http://www.bdo.lu/uploads/files/BDO%20Luxembourg%20Tax%20Alert-17%20March%202015(1).pdf) (Consulté le 22/06/2015) BDO Luxembourg est un des plus importants cabinets d'experts-comptables, de réviseurs d'entreprises et de conseillers au Luxembourg.

Blackshaw, I. S. (2011). *Sports Marketing Agreements: Legal, Fiscal and Practical Aspects*. La Haye : T.M.C. Asser Press.

CB. (2009). Revenus non attribués au sportif lui-même : toujours 18% de Pr.Prof.. *Le Fiscologue*, 1158, 7-9.

Delporte J-M(2012). Circulaire AAF n°2/2012 dd 27/04/2012 (AAF/2012-0288). *Expertise et support stratégique*.

Dewaide (n.d.). *La déductibilité fiscale du sponsoring*. http://www.droitdusport.be/cariboost_files/LA_20DEDUCTIBILITE_20FISCALE_20DU_20SPONSORING.pdf (Consulté le 15/05/2015)

Eaton (2012). *Why Usain Bolt is wrong to oppose UK tax laws*. <http://economia.icaew.com/opinion/august12/why-usain-bolt-is-wrong-to-oppose-uk-tax-laws> (Consulté le 20/05/2015)

Econosoc (2011). *Le mécénat d'entreprise... ou comment établir un partenariat durable entre votre organisation et les entreprises de votre région - novembre 2011*. http://econosoc.be/?rub=actualite&page=dossier_mecenat (Consulté le 20/05/2015)

Fontaneau-Vandoren, F. (1998). La résidence fiscale en droit anglais: une brève description. *Fiscalité Européenne et droit international des affaires*. 1998/2.

Hellyer (2012). *Sponsorship – tax deductible or not?* <http://www.accountancy-edge.co.uk/tax-investigations/sponsorship-tax-deductible-not/> (Consulté le 22/05/2015).

Hooper (2002). *Becker gets two years suspended for tax fraud.* <http://www.theguardian.com/world/2002/oct/25/germany.tennis> (Consulté le 22/06/2015)

Jansen,T. (2008). La loi du 4 mai 2007 : règles fiscales avantageuses pour les sportifs amateurs et professionnels. *Accountancy&Tax*, 1, 26-32

Jaumain F. (2008). *Sportifs rémunérés : changements depuis le 1^{er} janvier 2008.* <http://www.fiscalnet.be/?page=Dbpro> (Consulté le 29/06/2015). Site spécialisé en fiscalité.

JVD. (2007). Un régime flambant neuf pour les revenus professionnels des sportifs. *Le Fiscologue*, 1065, 1-3.

JVD. (2009). Sportifs dirigeants d'entreprise : visés par les avantages fiscaux ? *Le Fiscologue*, 1150, 1-3.

JVD. (2011). Dispense de versement du Pr.Prof. des sportifs : assouplissement ? *Le Fiscologue*, 1242, 3-5.

Kenel, P. (2005). *L'imposition d'après la dépense : un outil essentiel de promotion économique pour la Suisse.* Schulthess.

Lovatt & Gibby (2014). *Uli Hoeness – Evasion or avoidance?* <http://www.lawinsport.com/blog/item/bayern-president-tax-case-players-gambling-manager-banned-for-head-butt-racism-allegations-and-bskyb-win-ip-case> (Consulté le 20/05/2015)

Mecklenburg Vorpommern. *Obligation fiscale limitée ou obligation fiscale illimitée sur demande ?* <http://www.finanzamt-rente-im-ausland.de/fr/declaration-fiscale/obligation-fiscale/> (consulté le 22/06/2015) Explication des différents systèmes fiscaux en Allemagne.

Monkey. Indemnités forfétaires, <http://www.monkey.be/secure/documentview.aspx?id=mfac2299466&anchor=mfac2299466-1046757&bron=doc> (consulté le 28/10/2015).

OCDE. *Convention modèle OCDE.* <http://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/01/00/3757139852.pdf> (consulté le 22/06/2015) Modèle

de l'OCDE concernant la résidence fiscale ainsi que la position de différents pays à ce sujet.

OCDE (2010). *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2010_mtc_cond-2010-fr#page1 (consulté le 22/06/2015). Modèle de convention préventive de la double imposition.

Palliser (2015). *Why sports personalities and entertainers choose Monaco as their base.* <http://www.offshoreinvestment.com/media/uploads/Why%20sports%20personalities%20and%20entertainers%20choose%20Monaco%20as%20their%20base.pdf> (Consulté le 23/10/2015)

Prométhéa (2013). *Mécénat et sponsoring : définition et tendances.* <http://www.promethea.be/Mecenat-et-sponsoring/definition-et-tendances/definition-et-historique/definition> (Consulté le 20/05/2015)

Prométhéa (2013). *Mécénat et sponsoring : droit et fiscalité en Belgique.* <http://www.promethea.be/Home/mecenat-et-sponsoring/Droit-et-fiscalite-en-belgique/Fiscality--du-my-cy-nat> (Consulté le 20/05/2015)

PWC (n.d.). *Intellectual Property.* <http://www.pwc.lu/en/intellectual-property.html> (Consulté le 20/05/2015)

PYXIS&CO Fiducière (2015). Quotités exemptées d'impôt. <https://www.pyxis.be/outils-et-liens-utiles/taux-baremes/quotites-exemptees-dimpot/> (consulté le 27/10/2015).

Raymond (2014). *Exil fiscal : la Suisse, l'autre pays du tennis français.* http://www.huffingtonpost.fr/2014/11/21/exil-fiscal-suisse-tennis-tsonga-forfait-fiscal-finale-coupe-davis_n_6184472.html (Consulté le 22/06/2015)

Scan Sport (2014). *Fraude fiscale : Messi n'échappera pas à la justice.* <http://sport24.lefigaro.fr/le-scan-sport/business/2014/10/03/27004-20141003ARTFIG00280-fraude-fiscale-messi-n-echappera-pas-a-la-justice.php> (Consulté le 22/06/2015)

Secrétariat Social Securex – Legal (2013). *Sponsoring (sportif) et fisc - Où en est-on ?* http://www.securex.eu/lex-go.nsf/vwNews_de/4198CD1E5689B8E2C1257C370033EEB3?OpenDocument#.Vi_AVn6rQgt (Consulté le 22/06/2015)

Service public du Gouvernement Princier de Monaco (2012). *La fiscalité monégasque.* <http://service-public-particuliers.gouv.mc/Fiscalite/Informations-sur-la->

[fiscalite/Informations-generales/La-fiscalite-monegasque#eztoc225802_1](#) (Consulté le 22/06/2015)

Service Public Fédéral Finances (2010). *Revenus professionnels*. http://finances.belgium.be/fr/particuliers/declaration_impot/revenu_imposable/revenu_professionnel/ (consulté le 22/06/15) Définition des revenus professionnels.

Service Public Fédéral Finances (2013). *Code des impôts sur les revenus 1992*. http://compta-excellent.be/FISCALITE/CIR_revenus2012.pdf (consulté le 22/06/2015) C.I.R 1992 (version exercice d'imposition 2013).

Service Public Fédéral Finances (2015). *Avantages de toute nature*. http://finances.belgium.be/fr/particuliers/declaration_impot/revenu_imposable/avant_ages_toute_nature/ (Consulté le 22/06/2015)

Staley & Duff (2013). *Collectors Set to Pursue Star Athletes*. <http://www.bloomberg.com/news/articles/2013-09-26/messi-in-court-shows-tax-collectors-set-to-pursue-star-athletes> (Consulté le 20/05/2015)

Stibbe (2015). *Luxembourg will change its IP tax regime – The OECD’s “nexus approach*. <https://www.stibbe.com/en/news/2015/march/lux-ddo-mo-luxembourg-will-change-its-ip-tax-regime> (Consulté le 22/06/2015)

Talerman (2014). *Le forfait fiscal*. <http://www.travailler-en-suisse.ch/forfait-fiscal-suisse.html> (Consulté le 15/05/2015). Site donnant des informations sur l'expatriation et l'emploi en Suisse.

Thatcher (2014). *How the UK taxes overseas athletes and what the consequences are for the UK sport*. <http://www.lawinsport.com/articles/tax-law/item/how-the-uk-taxes-overseas-athletes-and-what-the-consequences-are-for-uk-sport> (Consulté le 20/05/2015)

Trotman (2012). *Usain Bolt refuses to race in UK until tax laws are changed*. <http://www.telegraph.co.uk/finance/personalfinance/tax/9475125/Usain-Bolt-refuses-to-race-in-UK-until-tax-laws-are-changed.html> (Consulté le 22/06/2015)

Van Berkel, L. (2010). London Seminar 12-13 April 2010: The Legal and Tax Treatment of Sports Image Rights Agreements. *The International Sports Law Journal*. 1-17.

Vender Linden, M. (2006). *Avantages de toute nature*. *IPCF-BIBF Pacioli*. 216.

Vandenbulke (2012). *The IP tax regime in Luxembourg*. <http://www.vdbl.com/wp-content/uploads/2013/01/FACT-SHEET-THE-IP-TAX-REGIME-IN-LUXEMBOURG-2012.pdf> (Consulté le 15/05.2015)

Vrignaud (2015). *SwissLeaks : Schumacher, Rossi, Alonso, Dugarry et d'autres grands noms du sport éclaboussés*. http://www.eurosport.fr/omnisport/swissleaks-schumacher-rossi-alonso-dugarry-et-d-autres-grands-noms-du-sport-eclabousses_sto4596374/story.shtml (Consulté le 22/06/2015)

Wellens (2015). *Les sportifs*. <http://www.monkey.be> (Consulté le 29/06/2015). Site spécialisé en fiscalité.

Wellens (2015). *Loi du 04.05.07 relative au statut fiscal des sportifs rémunérés*. <http://www.monkey.be> (Consulté le 29/06/2015). Site spécialisé en fiscalité.

Wellens (2015). *Revenus de l'activité sportive obtenus par les sportifs*. <http://www.monkey.be> (Consulté le 29/06/2015). Site spécialisé en fiscalité.

Wellens (2015). *Revenus tirés par des sportifs de leur activité sportive*. <http://www.monkey.be> (Consulté le 29/06/2015). Site spécialisé en fiscalité.

Wellens (2015). *Statut fiscal spécial pour les sportifs*. <http://www.monkey.be> (Consulté le 29/06/2015). Site spécialisé en fiscalité.

Wikipedia (2015). *Organisation de coopération et de développement économiques*. https://fr.wikipedia.org/wiki/Organisation_de_coopération_et_de_développement_économiques (consulté le 28/10/2015). L'OCDE: définition et historique.

Williams Walsh (1995). *Graf Affair: Germany's Biggest Tax Scandal*. <http://community.seattletimes.nwsources.com/archive/?date=19951015&slug=2147055> (Consulté le 22/06/2015)