

SPORT ET FISCALITÉ : LES LÉGISLATEURS NATIONAUX MIS HORS JEU, IL EST TEMPS D'APPELER L'ARBITRE EUROPÉEN

Edoardo Traversa

PROFESSEUR ORDINAIRE UCLouvain

AVOCAT (ARTEO LAW)

J'ai eu l'occasion de rencontrer Bernard PEETERS dans différents cadres. Celui qui m'a laissé le plus de souvenirs ont été les discussions lors des conférences organisées par l'université de Vienne (WU Wien), au sujet de la jurisprudence nationale en matière d'application de conventions préventives. À cette occasion, nous avons eu l'occasion d'échanger sur la jurisprudence belge en matière de revenus de sportifs, ce qui m'a donné l'inspiration pour cette contribution. Bernard est une personne avec laquelle j'ai toujours beaucoup de plaisir à échanger, très disponible et curieux, certainement une grande ressource pour la fiscalité internationale en Belgique.

Les enjeux de la fiscalité des sportifs sont multiples. En partie, ils recoupent d'autres questions non fiscales liées aux particularités du sport comme profession. Il en est néanmoins possible de s'interroger spécifiquement sur l'appréhension par le droit fiscal de cette activité.¹ Ces enjeux peuvent être répartis en deux problématiques, l'une afférente à la dimension temporelle du phénomène, la carrière d'un sportif de haut niveau se distinguant à plusieurs égards qu'une carrière « ordinaire », ce qui pourrait justifier la mise en place de régimes fiscaux particuliers, l'autre à la dimension spatiale de celui-ci. En effet, la mobilité des sportifs, combinée à la diversité des régimes nationaux d'imposition a un impact sur la localisation des activités et la compétitivité internationale des associations sportives, ce qui pose la question de la répartition entre Etats du pouvoir de taxation des revenus des sportifs et des risques de double imposition de ceux-ci. Au sein de l'Union européenne, cela pose inévitablement la question de la possible harmonisation en la matière, qui bien que souhaitable, apparaît difficile à l'heure actuelle.

I. Les revenus de sportifs, une catégorie à part ?

En premier lieu, les revenus d'un sportif présentent diverses particularités qui les distinguent de ceux d'un travailleur « ordinaire ». Ainsi, les revenus directement ou indirectement liés à l'activité professionnelle que le sportif peut percevoir durant sa carrière sont d'une grande diversité. Il peut s'agir de salaires et de primes (pour les sports collectifs) ou de gains liés aux résultats (pour les sports individuels), mais aussi de rémunérations de sponsors, de revenus publicitaires, de droits d'image ou de merchandising, qui peuvent

1. Cette contribution se limite aux questions soulevées dans le cadre de l'imposition des revenus des sportifs, à l'exclusion des questions liées, d'une part, à l'imposition des sociétés actives dans les domaines du sport (clubs et associations sportives, sociétés actives dans la représentation et la gestion de l'image des joueurs, sociétés organisatrices d'événements sportifs) et d'autre part, à la fiscalité indirecte (taxe sur la valeur ajoutée) applicable notamment aux événements sportifs.

faire l'objet de régimes fiscaux différents. Par exemple, les revenus tirés de la cession ou de la concession de droit d'auteur ont été soumis à un taux très avantageux (15 %), auquel s'ajoute une exonération considérable sous la forme de calcul forfaitaire de frais professionnels. Toutefois, la jurisprudence ne considère généralement pas que les droits à l'image des sportifs professionnels puissent être qualifiés de droit d'auteur.²

En plus d'être variés, ces revenus sont aussi variables, fluctuant au fil des performances. En effet, non seulement la carrière est généralement de courte durée, mais de plus, au sein de cette période d'activité, les revenus peuvent grandement osciller d'une année à l'autre en fonction des résultats, individuels ou collectifs, obtenus. Le caractère aléatoire de cette activité est d'autant plus important qu'il existe des risques généralement élevés de blessures, qui peuvent provoquer un éloignement temporaire de la compétition, voire, dans les cas plus graves, une fin de carrière prématurée. Le caractère volatil des gains est encore accentué pour les rémunérations liées à l'image de sportifs de haut niveau de renommée internationale : une réputation quelque peu ternie par l'un ou l'autre écart de conduite dans la sphère privée, ou la fin d'une mode, peuvent avoir un impact dévastateur sur les revenus annuels de certains grands noms du sport.

Ces caractéristiques rendent indispensables une gestion prudente des revenus de la part des sportifs, qui souvent concentreront sur une courte période et en début de carrière la plupart de leurs rentrées. De ce point de vue, ils se distinguent des travailleurs ordinaires, qui généralement disposent d'un revenu régulier et continu, qui augmente progressivement avec l'âge.

Or, les systèmes fiscaux d'imposition des revenus sont généralement construits sur ce modèle de carrière classique. En ce qui concerne les personnes physiques, l'imposition intervient en appliquant un taux progressif sur l'ensemble des revenus (nets) générés durant un exercice imposable, équivalent à une année civile. Par ailleurs, en Belgique, l'impôt sur les revenus professionnels est perçu anticipativement par voie de précompte (pour les salariés) ou de versements anticipés (pour les indépendants) et est ensuite régularisé.

Pour les sportifs, un tel système présente deux inconvénients majeurs. Tout d'abord, la combinaison de l'annalité de l'impôt et de la progressivité pénalise

2. Pour un commentaire critique, voir E. TRAVERSA et V. DECKERS, « La réforme de la fiscalité des droits d'auteurs », *Journal des Tribunaux*, 2009, n°6353, p. 333-341. Voir aussi Gand, 30 juin 2018, commenté dans S. VAN CROMBRUGGE, « Opbrengsten van beroepsvoetballer uit portretrecht zijn baten », *Fiscoloog Internationaal*, 415, 7.

particulièrement les travailleurs dont les revenus sont variables. Par exemple, selon qu'un joueur de tennis professionnel gagne deux tournois importants durant la même année civile ou à cheval sur deux années différentes, il sera imposé différemment. Cette situation est d'autant plus problématique si ce joueur ne gagne plus de tournois par après, par exemple suite à une blessure.

Par ailleurs, l'irrégularité des rentrées d'argent peut également avoir de lourdes conséquences au moment du paiement de l'impôt, qui peut intervenir plusieurs années après la perception du revenu, si aucun impôt n'a été perçu anticipativement. C'est le cas dans certains pays, comme en France, ou même de certaines situations en Belgique, en particulier les indépendants au début de leur carrière. Il peut arriver en effet que dans l'intervalle le sportif n'ait plus obtenu de résultats, et que le fisc lui réclame une somme à titre d'impôt (annuel) sur des revenus qui constituent l'essentiel de ses rentrées d'un épisode de plusieurs années.

Ces particularités peuvent justifier dans certains cas des adaptations du régime fiscal traditionnellement appliqué aux revenus professionnels. On pourrait songer par exemple à un système d'étalement ou de lissage, qui consiste à imposer les revenus du sportif sur la base de la moyenne des salaires de l'année concernée et des années précédentes (voir des années postérieures, par application d'un mécanisme de révision). Ce régime (facultatif) permet au sportif qui connaît soudainement une forte augmentation de ses revenus de modérer l'accroissement d'impôt qui en découle et même d'éventuellement redescendre dans une tranche où le taux serait inférieur et ainsi atténuer les effets de la progressivité de l'impôt.

Ce système, qui existe en France³, où il est également d'application aux artistes (sur option) est utile en début de carrière. Il peut en revanche avoir certains effets pervers lorsque le sportif subit une baisse importante de ses revenus et tout particulièrement en fin de carrière. En effet, dans ce cas, il se trouve dans la situation de devoir supporter un impôt considérablement plus élevé que l'impôt qui aurait été calculé si seuls les revenus de l'année avaient été pris en compte (le revenu moyen étant supérieur au revenu de l'année en question).

Le système du lissage, dans un système d'imposition progressive, peut amener à une réduction de la charge fiscale globale pesant sur le revenu. Cette ré-

3. Code Général des impôts (France), article 100bis. En vertu de cet article, un contribuable percevant des bénéfices imposables provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique de même que ceux provenant de la pratique d'un sport peut opter pour le régime dit du « bénéfice moyen » : son revenu est alors établi d'après la moyenne des recettes et des dépenses des trois ou cinq dernières années.

duction, spécialement dans les cas où elle est prévue sur option pour d'autres contribuables et non seulement pour les sportifs, et où elle est accompagnée de contrôles administratifs accrus, peut cependant être vue non pas comme un privilège mais comme la compensation d'un désavantage, résultant d'un effet indésirable de l'annuité de l'impôt sur le revenu.

II. Le régime fiscal des sportifs en droit belge et comparaison internationale

En Belgique, le statut fiscal des sportifs rémunérés a été introduit par la loi du 4 mai 2007, et a été plusieurs fois modifié depuis.⁴

Avant ces lois, les revenus professionnels des sportifs résidents étaient en principe imposés aux taux progressif, tandis que les revenus provenant de l'activité exercée personnellement en Belgique par un sportif non-résident en cette qualité étaient soumis à un précompte professionnel au taux uniforme de 18 %. Il convient de noter que sous le régime fiscal la situation fiscale des sportifs professionnels était dès lors plus attractive pour les non-résidents que pour les résidents (même si les revenus étrangers des sportifs résidents jouissaient d'un traitement favorable).⁵ Cette situation s'expliquait par la volonté du Royaume de Belgique d'attirer des sportifs étrangers dans le pays.

Il existe maintenant une distinction entre, d'une part, les jeunes sportifs, c'est-à-dire ceux âgés de 16 ans à moins de 26 ans, et, d'autre part, les sportifs plus âgés. En ce qui concerne la première catégorie, les rémunérations qui leur sont payées ou attribuées en cette qualité, à concurrence d'un plafond de € 20.520 (exercice d'imposition 2023), peuvent être imposées à un taux distinct de 16,5 %. En ce qui concerne la seconde catégorie, les rémunérations qui leur sont payées ou attribuées en cette qualité, à concurrence d'un plafond de € 20.520 (exercice d'imposition 2022), peuvent être imposées à un taux distinct de 33 %. Cette seconde catégorie est également applicable aux arbitres, formateurs, entraîneurs et accompagnateurs de sportifs.

4. Complété par les lois respectivement des 22 décembre 2008, 22 décembre 2009 et 28 avril 2011. La circulaire administrative (Ci.R9.Div./546.156) du 1^{er} février 2002, le « sportif » est défini comme « Toute personne qui cherche à retirer un avantage matériel de l'exercice d'un sport, physique ou cérébral. » Selon la circulaire précitée, entrent dans la catégorie des « sportifs » notamment les athlètes, les joueurs de football, de rugby, de volley-ball, ou de basket-ball, les coureurs cyclistes, les coureurs à moto, les pilotes automobiles, les cavaliers et jockeys, les joueurs de golf ou de tennis, les gymnastes, les patineurs, les joueurs d'échecs, etc. En revanche, sont exclus de la définition de « sportif » les directeurs techniques et les entraîneurs, entre autres.
5. Ph. VERSWEYVELD, « België – Een belastingparadijs voor Belgische artiesten en sportbeoefenaars? », *TFR*, 2004/19, n°271.

Les sportifs non-résidents sont imposés via un précompte à 18 %, avec obligation de régularisation via une déclaration à l'impôt des non-résidents s'ils exercent une activité pendant plus de 30 jours en Belgique.⁶ Il existe aussi pour les employeurs de sportifs professionnels salariés des dispenses de précompte professionnel (80 %).⁷ Il s'agit donc d'un régime qui reste assez avantageux.

Dans un contexte de libre circulation, où par ailleurs, chaque Etat établit souverainement son système fiscal, il n'est pas étonnant de voir s'établir une concurrence fiscale visant à attirer les meilleurs sportifs sur le territoire national.⁸ Un très intéressant rapport récemment écrit par nos collègues HOUBEN, VAN DE VIJVER et APPERMONT et VERACHTERT pour le Parlement européen⁹, donne un aperçu de la variété des régimes fiscaux applicables en matière de football professionnel. Certains régimes sont spécifiquement applicables aux sportifs, voire à certains d'entre eux, tandis que d'autres visent plus généralement les non-résidents ou les nouveaux résidents.

On peut par exemple citer le mécanisme espagnol dit de « la loi Beckham » qui imposait les sportifs étrangers émigrant vers Espagne sur les seuls revenus espagnols (ce régime a été aboli en 2015 pour les sportifs), le régime français dit de l'impatriation (exonération de la prime d'impatriation, et partiellement des revenus passifs et de l'impôt sur la fortune immobilière), le régime italien de relocalisation des travailleurs (avec une taxation forfaitaire des revenus étrangers de € 100.000), le régime néerlandais des 30 % (exonération de 30 % du revenu d'emploi, considéré comme un remboursement non imposable de frais lié à l'expatriation). De même, il existe aussi des régimes consistant à considérer de manière systématique comme non-résidents (et donc soumis à une taxation réduite) des sportifs étrangers qui sont en fait établis dans le pays, comme le faisait la Belgique avant 2008. Par ailleurs, certains Etats admettent, voire encouragent, des rémunérations alternatives, comme par exemple sous la forme de droits à l'image, comme la France.¹⁰ Enfin, certains Etats ne connaissent aucun régime de faveur pour les sportifs : c'est le cas de l'Allemagne.

6. Question parlementaire n°148 de monsieur Steven MATHEÏ du 14 janvier 2020, *Questions et Réponses*, Chambre, 2019-2020, QRVA 55/012 du 24.02.2020, p. 157.

7. Art. 275/6 CIR 92.

8. Ce phénomène n'est pas propre aux sportifs professionnels, mais à tous les high net worth individuals. Voir R.H.M.J. OFFERMANNIS ; R. BOTELHO MONIZ, « European Union - Special Tax Regimes for High Net Worth Individuals », *European Taxation*, 2020, Volume 60, n°8.

9. Prof. dr. Robby HOUBEN, Prof. dr. Anne VAN DE VIJVER, Prof. dr. Niels APPERMONT and Gertjan VERACHTERT, *Taxing professional football in the EU : A comparative and EU analysis of a sector with tax gaps*, Rapport pour le Parlement européen, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, Directorate-General for Internal Policies, PE 695.451 - October 2021, disponible sur www.europarl.europa.eu.

10. Article L. 222-2-10-1 du code français du sport, introduit par la loi n°2017-261 du 1 mars 2017, disponible sur https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000034113890.

Outre la grande mobilité des sportifs, il existe aussi la possibilité de bénéficier, au travers de sociétés, de régimes favorables existants dans d'autres Etats que l'Etat de résidence ou d'activité. C'est notamment le cas pour les régimes liés au droit à l'image ; avant la réforme du système, il n'était pas rare de voir des footballeurs professionnels belges utiliser des structures luxembourgeoises pour profiter de la taxation favorable des revenus tirés de l'exploitation de leurs droits à l'image (ce phénomène semble encore être utilisé avec le Royaume-Uni).

III. Revenus des sportifs et double (non) imposition internationale : l'application des conventions préventives

Par ailleurs, il convient de rappeler que ce phénomène de libre circulation n'a pas que des avantages. Il peut en effet contribuer à multiplier les risques de double imposition internationale. Ce dernier problème est généralement atténué par les conventions préventives de double imposition, lorsque les Etats concernés en ont conclues.¹¹

L'article 17, § 1^{er} du modèle OCDE (article 16 du Modèle Belge) énonce la règle générale selon laquelle les artistes du spectacle ou les sportifs, résidents d'un Etat Contractant, sont imposables dans un autre Etat Contractant en ce qui concerne les revenus qu'ils tirent de leurs activités « personnelles » exercées précisément en cette qualité d'« artiste du spectacle » ou de « sportif » dans cet autre Etat.¹² En d'autres termes, l'article 17, § 1^{er} OCDE consacre le principe selon lequel un revenu d'un « artiste du spectacle » ou d'un « sportif » est imposable prioritairement sur le lieu de la performance¹³ (ce qui suppose et implique un public, fût-il, le cas échéant, indirect).

L'article 17, § 1^{er} OCDE est interprété comme une exception à l'article 15 sur les revenus d'emploi et à l'article 7 (et 14) sur les revenus d'entreprise. Il en résulte que tant les activités dépendantes (indépendamment de la règle des 183

11. Les conventions préventives de la double imposition conclues entre Etats sont pour la plupart basés sur le modèle de l'OCDE, qui comporte un article 17 spécifiquement applicable aux revenus des artistes et sportifs. Voir G. ZEYEN, « Le régime fiscal des sportifs : un état des lieux à la lumière de la jurisprudence récente », *J.D.F.*, 2020, p. 130-156.
12. W. COPPENS et A. DE BEVERE, « Artikel 16. Artiësten en sportbeoefenaars », in *Het Belgisch Standaardmodel van Dubbelbelastingverdrag. Een Artikelsgewijze Commentaar*, P. BIELEN et S. JANSSENS (eds.), Larcier, 2018, p. 513 m.no. 1069.
13. X. OBERSON, « Article 17 : Artistes et Sportifs », in *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune. Commentaires*, édition Francis Lefebvre, 2014 (éditeurs Danon/Gutmann/Oberson/Pistone), p. 574, n°31. Voir aussi A. CORDEWENER, « Article 17 », in *Reimer/Rust, Klaus Vogel on Double Taxation conventions*, 4th ed, 2015, n°16.

jours) qu'indépendantes (c'est-à-dire même en l'absence d'un établissement stable ou d'une base fixe) sont généralement couvertes par cette disposition. Dans certaines CPDI conclues par la Belgique, toutefois, les revenus d'emploi sont expressément exclus du champ d'application de l'article 17.¹⁴

Selon le commentaire OCDE, l'article 17 OCDE couvre en principe les *seuls* revenus qui ont un lien direct avec la performance, c'est-à-dire tous les revenus pouvant être rattachés directement à la performance publique, à l'exclusion des autres revenus qui ne sont pas liés au spectacle ou qui proviennent de l'exploitation ultérieure de l'activité ainsi exercée (ces revenus sont régis par d'autres dispositions conventionnelles).¹⁵ L'article 17, § 2 OCDE vise les hypothèses où les revenus de l'artiste du spectacle ou du sportif sont attribués non pas à ces derniers personnellement, mais à une « autre personne », comme par exemple un agent ou une société d'agents. Dans ces cas, la partie des revenus qui ne peut être taxée dans le chef de l'exécutant lui-même peut être taxée dans le chef de la personne qui perçoit la rémunération.

La jurisprudence sur le traitement fiscal des revenus des sportifs dans un cadre international est très riche et les juridictions belges sont régulièrement saisies de questions relatives à l'application des conventions préventives. Sans prétendre à l'exhaustivité, nous mentionnerons deux affaires illustrant bien les enjeux de la question.

La première est l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 23 février 2014¹⁶, qui concerne le champ d'application de l'article 17 OCDE, plus particulièrement son interaction avec l'article 15 OCDE. Par ailleurs, il convient de noter que la Convention-modèle OCDE ne comporte aucune règle précise quant à la manière de calculer le revenu d'un sportif professionnel ; cette question précise doit être réglée et déterminée par le droit interne d'un Etat Contractant.

Conformément à la jurisprudence antérieure et à la position de l'administration fiscale, la Cour d'appel de Gand confirme que le salaire fixe annuel payé à un cycliste professionnel entre dans le champ d'application de l'article 17 OCDE. Afin de déterminer la quotité du salaire (en ce compris les primes ou bonus) à exempter en Belgique, la Cour d'appel de Gand, après analyse des termes des contrats en cause, développe une solution assez originale, qui

14. Voir par exemple le CPDI avec l'Allemagne et la décision de la Cour d'appel d'Anvers du 26 juin 2012, 2010/AR/1268, non publiée (résumé en anglais disponible sur www.ibfd.org).

15. Commentaire au Modèle OCDE (2017), article 17, n°9 à 9.5.

16. « Arrêt n°2012/AR/2737 », *Courrier fiscal*, n°2014/383. Pour un commentaire exhaustif de cet arrêt, voir: E. TRAVERSA et G. ZEYEN, « Belgium: Allocation of Employment Income from Sportpersons », in *Tax Treaty Case Law around the Globe 2015*, Wien, Linde, Series in International Tax Law, ed. Michael LANG, n°97, p. 275-282.

présente les avantages et d'une mise en œuvre éventuelle assez aisée et de ne pas favoriser l'Etat de résidence.

Cette solution méconnaît toutefois la position administrative, selon laquelle la fraction à appliquer à un salaire fixe doit comporter au numérateur le nombre de jours de compétition et d'entraînement à l'étranger (qu'ils soient liés ou non à une compétition) et au dénominateur le nombre total de jours de travail (fixé par défaut forfaitairement à 220 jours). De plus, la présente décision de la Cour d'appel de Gand s'écarte de la solution développée par la Cour d'appel d'Anvers, selon laquelle la fraction à mettre en œuvre doit porter au numérateur le nombre de jours de *présence physique* dans l'Etat de la source et au dénominateur les jours de compétition ouverts au public (ainsi que les activités y afférentes, telles que les jours de voyage ou transfert et les jours d'entraînement). En décidant – contrairement à la position défendue par l'administration fiscale – que les jours d'entraînement ont toujours, presque nécessairement, un lien avec les jours de compétition officielle, la décision de la Cour d'appel de Gand semble conforme avec la nouvelle version du Commentaire OCDE relatif à l'article 17 OCDE adopté en 2014. En effet, conformément au nouveau paragraphe 9.1 du Commentaire OCDE, la rémunération afférente à des activités préparatoires entre dans le champ d'application de l'article 17, § 1^{er} OCDE.

L'arrêt de la Cour d'appel de Gand a fait l'objet d'un pourvoi en cassation par l'administration, sur les conditions de l'exemption prévue à l'article 23 du traité et rejeté par la Cour dans son arrêt du 25 janvier 2018.¹⁷ La Cour d'appel de Gand a ensuite confirmé son approche.¹⁸

La seconde affaire concerne les revenus provenant de l'exploitation des droits à l'image d'un sportif et a fait l'objet de l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 15 mai 2018.¹⁹ Elle vise un joueur de football professionnel, de nationalité croate et résident en Croatie, engagé entre septembre 2006 et juin 2010, dans le cadre d'un contrat de travail par le Sporting Lokeren. Outre la signature du contrat de travail précité, ce contribuable signe en juillet 2007 un contrat avec

17. Arrêt N° F.16.0060.N. Pour un commentaire de cet arrêt, voir D. BUYLAERT et K. De PLUCKER, « Condition de taxation : une imposition requise n'est pas requise », *Fiscologue International*, 30 avril 2018, n°412, p.1 et sv. ; G. ZEYEN, « Le régime fiscal des sportifs : un état des lieux à la lumière de la jurisprudence récente », *J.D.F.*, 2020, p. 130-156 ; I. DE TROYER, « De internationale heffingsbevoegdheid m.b.t. inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars: zit het Hof van Cassatie op een dood spoor? », *R.W.*, 23 mars 2019, 2018-2019, n°30.

18. Gand, 27 mars 2018, n°2017/AR/400, www.taxwin.be.

19. Arrêt n°2017/AR/589. Pour un commentaire approfondi, E. TRAVERSA et G. ZEYEN, "Tax Treatment of a Lump Sum Payment for the Exploitation of the Image Rights of a Professional Football Player under the Belgium–Croatia DTC", in LANG *et al.*, *Tax Treaty Case Law around the Globe 2019*, IBFD/Linde, 2020, p. 325-337. Voir aussi B. MICHEL, « Payments for the Use of a Footballer's Image Rights: a Belgian Court's Interesting Endeavour at Treaty Qualification », *Bulletin of International Taxation*, 2018, vol.72, issue 11, n°3.2.

une société de consultance, en vertu duquel un paiement forfaitaire unique de € 350.000 lui était accordé, à titre de contrepartie pour l'exploitation de ses droits à l'image pour trois ans.²⁰ Selon la Cour d'appel de Gand, le revenu en litige, de source belge et perçu par un non-résident, était effectivement imposable en Belgique (articles 227, al. 1^{er}, 1^o et 228, § 1^{er} CIR 92) et entrainait dans le champ d'application matériel de l'article 14 de la Convention préventive belgo-croate (rendant, par conséquent, inapplicable l'article 12 de la convention précitée : *cf.* article 12, § 3). En effet, selon la Cour, il apparaissait tout à fait clairement et de la formulation et des termes mêmes du deuxième contrat conclu avec la société de consultance que le paiement de la somme forfaitaire en contrepartie de l'exploitation des droits à l'image du contribuable était spécifiquement et même directement lié aux activités professionnelles du contribuable en sa qualité de joueur de football professionnel, c'est-à-dire à son contrat de travail.

La Cour d'appel de Gand en conclut que la somme forfaitaire sont des revenus d'activités personnelles indépendantes imposables en Belgique (conformément à l'article 14 de la Convention préventive belgo-croate), pour autant que les revenus provenant de telles activités soient attribuables à une base fixe en Belgique. Or, la Cour estime le fait que le joueur pouvait utiliser le stade du club de football et ses autres infrastructures, telles que le vestiaire ou la douche, suffisant à établir l'existence d'une base fixe. Selon la Cour d'appel de Gand, il importait peu que le contribuable ne louait pas les locaux en question, ni qu'il n'en avait pas un droit exclusif d'usage ou d'utilisation.

Cet arrêt est étonnant car, d'une part, il n'examine pas l'applicabilité de l'article 17 du Modèle OCDE à cette rémunération pour le droit à l'image, alors qu'il existe de bons arguments pour en justifier l'application²¹, et d'autre part, il donne une interprétation exagérément extensive – et erronée – de la notion de « base fixe ».

20. Il convient de noter que de la description des faits et circonstances de la cause faite par la Cour d'appel, il ne peut être précisé, ni déduit si le Sporting Lokeren et ladite société de consultance entretenaient des liens entre eux. En tout état de cause, il apparaît que le paiement de la somme forfaitaire précitée était [directement] lié au statut de joueur de football professionnel du contribuable.

21. W. COPPENS et A. DE BEVERE, « Artikel 16. Artiesten en sportbeoefenaars », in *Het Belgisch Standaardmodel van Dubbelbelastingverdrag. Een Artikelsgewijze Commentaar*, Ph. BIELEN et S. JANSSENS (eds.), Bruxelles, Larcier, 2018, p. 513, n°1069.

IV. Quelle perspective pour une harmonisation européenne de la fiscalité des sportifs ?

Comme on a pu le voir, il existe des incertitudes importantes en ce qui concerne le traitement des revenus des sportifs dans les conventions préventives.

Par ailleurs, la concurrence fiscale dans le monde du sport reste une réalité. On ne peut ignorer la concurrence accrue au niveau international entre compétitions sportives et la mobilité des professionnels du sport. En effet, non seulement les compétitions se sont internationalisées, mais, en Europe, les sportifs bénéficient d'un droit à la libre circulation, consacré dans le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et dans la jurisprudence de la Cour de justice notamment dans le célèbre arrêt Bosman de 1995.²²

Le récent sauvetage du régime favorable appliqué aux clubs de football en Belgique en novembre 2021 a certainement été davantage motivé par la concurrence fiscale et par la prise en compte d'une situation temporaire liée aux pertes du secteur dues à la fermeture des stades pour raisons sanitaires que comme l'expression d'un consensus sociétal sur la légitimité du système en tant que tel.²³

On peut donc se demander si des initiatives au niveau de l'Union européenne ne seraient pas bienvenues. Jusqu'à présent, les institutions européennes ne se sont pas saisies directement du sujet. Assez paradoxalement, dès lors qu'une des causes de la situation que nous vivons actuellement est précisément la libre circulation des sportifs telle que reconnue dans les traités européens, et appliquée par la Cour de justice dans l'arrêt Bosman.

On notera cependant l'action de la Commission dans le domaine des aides d'état, et en particulier l'affaire des clubs de football espagnols autorisés par la loi espagnole à continuer de bénéficier du régime fiscal favorable réservé aux associations sans but lucratif.²⁴ La Cour de justice a dans un arrêt du 4 mars 2021, confirmé l'approche de la Commission.²⁵ Cette affaire constitue

22. CJCE, 15 décembre 1995, aff. C-415/93, *URBSFA, Royal club liégeois et UEFA contre Jean-Marc Bosman*. Voir aussi CJCE, 12 décembre 1974, aff. 36-74, *Walrave*. La liberté de circulation est aussi applicable entre l'Union européenne et les pays qui ont signé un accord de partenariat avec celle-ci. Voir notamment CJCE, 8 mai 2003, aff. C-438/00, *Deutscher Handballbund eV contre Maros Kolpak*.

23. *Gazet van Antwerpen*, « Voetbalclubs mogen grootste deel van hun fiscale korting houden, maar ze zijn nog niet af van Van Peteghem: "In het voorjaar spreken we opnieuw" », 28 novembre 2021.

24. Décision (UE) 2016/2391 de la Commission du 4 juillet 2016 relative à l'aide d'État SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) octroyée par l'Espagne à certains clubs de football, C/2016/4046, JO L 357 du 28.12.2016, p. 1-1.

25. CJUE, 4 mars 2021, Commission c. FC Barcelone, C-362/19 P, ECLI:EU:C:2021:169.

un précédent important, qui devrait inciter les Etats membres à davantage de prudence s'ils envisagent des mesures favorables pour les sportifs ou les clubs.

Par ailleurs, on peut souligner l'adoption de la directive sur le règlement des différends, qui devrait contribuer à résoudre plus facilement certaines situations de double imposition internationale des sportifs, notamment en ce qui concerne le champ d'application de l'article 17 du modèle.²⁶

Toutefois, malgré les difficultés que soulève la fiscalité des sportifs dans un contexte international, il est peu probable que, malgré les efforts de la Commission²⁷, un consensus puisse être atteint quant à une harmonisation partielle du statut (fiscal) du sportif professionnel au niveau de l'Union européenne. L'harmonisation requiert l'unanimité (article 115 TFUE) et à ce jour aucun instrument n'a été adopté concernant la fiscalité des personnes.

Tout au plus, on pourrait recommander que les Etats membres s'accordent sur un instrument non contraignant qui réduirait les effets dommageables de la concurrence fiscale entre Etats (par la suppression de régimes exorbitants spécifiquement destinés à attirer les sportifs étrangers dans les compétitions nationales), comme ils l'ont fait en matière de fiscalité des entreprises.²⁸ Il serait également utile qu'il y un encadrement européen d'autres aspects du sport, tels que la circulation des sportifs, des agents, le régime des paiements, l'utilisation des cryptomonnaies (notamment le phénomène des *Fan Tokens*²⁹) et la lutte contre le blanchiment d'argent.

26. Directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne, O.J. L 265, 14.10.2017, p. 1–14.

27. Voir le Livre blanc sur le sport de la Commission européenne du 11 juillet 2007, http://ec.europa.eu/sport/white-paper/doc/wp_on_sport_fr.pdf et la déclaration du Conseil européen à Nice en décembre 2000 sur « l'intégration des caractéristiques spécifiques du sport et de ses fonctions sociales dans la mise en œuvre des politiques communes ».

28. « Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises, Conclusions du Conseil Ecofin du 1^{er} décembre 1997 en matière de politique fiscale », J.O., 6 janvier 1998, C 2, p. 1. Sur cette question, voir A. DOS SANTOS, *L'union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles, Bruylant, 2009 ; W. SCHÖN (éd.), *Tax Competition in Europe*, Amsterdam, IBFD, 2003.

29. <https://www.lefigaro.fr/secteur/high-tech/cryptomonnaie-le-nouvel-eldorado-du-sport-20210903>. Voir à ce sujet Commission européenne, Proposition de règlement sur les marchés de crypto-actifs, et modifiant la directive (UE) 2019/1937, COM (2020) 593.