

La loi du 4 mai 2007 : règles fiscales avantageuses pour les sportifs amateurs et professionnels

Tom Jansen
Professeur à la Fiscale Hogeschool

Un nouveau statut fiscal pour les sportifs est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2008. Ce nouveau régime avantageux n'est pas limité au sportif professionnel, mais s'applique à chaque sportif, quelle que soit la discipline dans laquelle il est actif.

En outre, dans une prise de position publiée récemment, l'Administration fiscale admet qu'une quotité du salaire de base des sportifs rémunérés puisse être imputée sur d'éventuelles prestations sportives dans des pays contractants. Cette partie sera en principe exonérée en Belgique. Il est donc opportun de présenter ces nouvelles règles fiscales.

Le tarif avantageux applicable aux non-résidents pousse les sportifs belges à migrer hors de nos frontières

L'afflux de joueurs étrangers dans les compétitions belges semble se poursuivre inlassablement au cours de ces dernières années : pour la saison 2003-2004, plus de 200 footballeurs étrangers ont ainsi évolué en première et deuxième divisions nationales du football belge. Pour le basket, on dénombrait pour la même saison 119 joueurs étrangers en première division nationale.¹ Les joueurs étrangers actifs dans nos clubs de football et de basket de première division représentent environ la moitié du nombre total de joueurs.

La présence massive de joueurs étrangers dans les divisions supérieures complique la circulation des joueurs juniors formés en Belgique. Dès qu'un joueur entre en ordre

utile pour intégrer une équipe de première division, il se trouve confronté à des joueurs étrangers bénéficiant d'un statut fiscal avantageux. Pour d'évidentes raisons fiscales, les clubs ont tendance à recourir de plus en plus aux sportifs étrangers. Les revenus des sportifs belges se voient imposés à un taux moyen supérieur à 40 %, alors que les sportifs étrangers qui font carrière en Belgique y bénéficient d'un taux d'imposition de 18 %.

Ponctué de séances d'audition, ce constat a suscité un large débat à la Chambre des représentants autour du statut fiscal des sportifs. Si plusieurs propositions de loi ont ainsi émergé², les discussions sont passées, en décembre 2006³, à la vitesse supérieure, une fois les diverses parties rangées derrière une seule et même proposition de loi. Près de cinq mois plus tard, le nouveau statut était publié au *Moniteur belge*.⁴

¹ Interpellation n° 489 de M. DEVLIES du 8 décembre 2004, Commission des Finances et du Budget de la Chambre, C.R.I., Ch. repr., sess. ord. 2004-05, n° 427.

² Notamment les propositions de loi n°s 2244/001 et 2290/001 (à télécharger *via* www.lachambre.be).

³ Proposition de loi relative au statut fiscal des sportifs rémunérés, n° 2787/001.

⁴ Loi du 4 mai 2007 relative au statut fiscal du sportif rémunéré (*M.B.*, 15 mai 2007), commentée par la circulaire AAF n° 12/2007 du 12 juillet 2007.

Jusqu'à présent, il n'existait aucune règle fiscale spécifique pour les revenus professionnels des sportifs résidents. À l'opposé, les sportifs non-résidents bénéficiaient depuis 1992⁵ d'un taux libératoire de 18 %. Pour un coût brut identique pour le club, un résident belge disposera d'un salaire poche inférieur à son équivalent étranger. En ordre principal, la procédure d'agrément comme non-résident instaurée par la circulaire du 15 mai 2002 a pour conséquence que les clubs belges font de plus en plus appel à des joueurs étrangers. Dans ce cadre, les footballeurs, basketteurs et joueurs de volley non-résidents peuvent, sous certaines conditions et sur demande, se faire agréer en tant que non-résident pour quatre années civiles successives au maximum, même s'ils résident de fait en Belgique.⁶ En outre, de plus en plus de sportifs belges ont tendance à déménager vers la zone frontalière des pays limitrophes (Lille, Aix-la-Chapelle, Maastricht, etc.) afin de pouvoir bénéficier, en qualité de non-résident, du taux avantageux de 18 %.

D'où l'idée de développer un régime fiscal uniforme et avantageux pour les revenus professionnels des sportifs supprimant en majeure partie la distinction entre sportifs résidents et non-résidents.

Le précompte professionnel libératoire de 18 % limité aux prestations de courte durée

L'article 228, § 2, 8°, du C.I.R. 1992 considère les revenus des artistes du spectacle et des sportifs non-résidents comme une catégorie spéciale de revenus imposables. L'activité exercée en Belgique constitue la condition de base de l'imposition à l'INR de la rémunération y relative, même lorsque les revenus ne sont pas attribués à l'artiste ou au sportif lui-même. La perception s'opère *via* la retenue d'un précompte professionnel de 18 %, qui constitue l'impôt final.⁷

Ce taux libératoire de 18 % se voit à présent limité à l'essentiel. Le régime s'applique encore seulement aux non-résidents qui recueillent en leur qualité de sportif, en Belgique, des revenus durant une période de 30 jours ou moins, calculée par débiteur de revenus (c'est-à-dire, généralement, l'organisateur). Si tel est le cas, à l'exemple des participants au Mémorial Van Damme, à un tournoi en Belgique ou au Grand Prix de F1 à Spa-Francorchamps, le régime pratique existant continue à s'appliquer.

Les sportifs non-résidents qui, en Belgique, exercent une activité au cours d'une période supérieure à trente jours durant la même année civile, pour un même organisateur ou employeur, sont exclus du bénéfice du régime des 18 %. Les revenus de ces sportifs seront désormais « régularisés » à l'impôt des non-résidents, ce qui signifie qu'ils seront soumis à une obligation de déclaration annuelle dont découle une imposition globale. Ce faisant, ils entrent également en ligne de compte pour l'octroi des taux distincts de 16,5 % et 33 % (cf. *infra*).

De ce qui précède résulte qu'à compter du 1^{er} janvier 2008, l'agrément de certains sportifs comme non-résidents sur la base de la circulaire précitée ne sera plus utile pour obtenir le taux de 18 %.⁸ La même règle s'applique d'ailleurs aux demandes d'agrément en cours.

Nouveau régime avantageux pour l'ensemble du secteur sportif

Moyennant le respect de conditions précises, les revenus professionnels payés ou attribués à des sportifs ainsi qu'à leurs accompagnateurs ne sont pas taxés au taux progressif, mais à des taux distincts de 33 % et parfois 16,5 %. De leur côté, les clubs sportifs se voient largement dispensés de l'obligation de verser au Trésor le précompte professionnel retenu sur la rémunération.

⁵ Cf. articles 228, § 2, 8°, et 248 C.I.R. 1992 (tels que modifiés par la loi du 28 juillet 1992). L'article 87, 5°, d), A.R./C.I.R. 1992 fixe le taux à 18 % du montant brut des revenus rémunérant la prestation en Belgique du sportif étranger. Il a été tenu compte, pour la fixation du taux de 18 %, sur base forfaitaire, des frais professionnels (Commission des Finances et du Budget de la Chambre du 24 juin 1992,

C.R., Ch. repr., sess. ord. 1991-92, n° 449/9, p. 157).

⁶ Circulaire AFER n° 14/2002 du 15 mai 2002, complétée par la circulaire AFER n° 44/2005 du 23 novembre 2005. Cf. question orale n° 628 de M. DEVLIES du 29 juin 2005, Commission des Finances et du Budget de la Chambre C.R.A., Ch. repr., sess. ord. 2004-05, n° 665, pp. 6-9.

⁷ Articles 248 et 270, 3°, C.I.R. 1992 *juncto* article 87, 5°, d), A.R./C.I.R. 1992 et Annexe III, n° 75.

⁸ Compte tenu de la nouvelle position de l'Administration fiscale en matière d'imputation du salaire de base des sportifs résidents aux prestations à l'étranger (cf. *infra*), le statut de non-résident perdra probablement encore en attractivité.

« Jeunes » sportifs : première tranche taxée distinctement à 16,5 %

La loi prévoit une imposition distincte à un taux de 16,5 % des rémunérations des sportifs payées ou attribuées pour une activité exercée en cette qualité, pour autant :

- que le sportif soit âgé de 16 à moins de 26 ans au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition.⁹ Pour les revenus de 2008, cela signifie que seuls les sportifs nés entre 1982 et le 1^{er} janvier 1992 entrent en considération ;
- qu'il s'agisse de la première tranche de 12 300 EUR (16 000 EUR, après indexation pour l'exercice d'imposition 2008). La partie des « rémunérations » qui excède ce plafond est globalisée et se voit imposée au taux progressif normal.

Le mode de fixation de ce plafond n'est guère explicite dans la mesure où l'exposé des motifs de la proposition de loi ne fournit aucune justification. Selon toute vraisemblance, la partie des « rémunérations » susceptible d'être taxée distinctement trouve sa justification dans le fait qu'un investissement de longue durée dans le développement physique d'un sportif n'est jamais rémunéré à la fin d'une carrière et ne peut augmenter de valeur. Selon cette philosophie, l'avantage est limité aux jeunes sportifs pendant une période de dix ans.

Le texte de loi limite le taux avantageux aux « rémunérations » (en ce compris les bonus et les avantages de toute nature, comme la mise à disposition d'un logement ou d'une voiture), ce qui implique l'existence d'un lien de subordination entre le débiteur des revenus et le sportif.

Sportifs « âgés », entraîneurs et arbitres... : 33 % si activité accessoire¹⁰

Sont taxés distinctement au taux de 33 % les revenus professionnels payés ou attribués aux :

- sportifs âgés d'au moins 26 ans au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, pour leurs prestations sportives ;
- arbitres de compétitions sportives pour leurs prestations arbitrales ;
- formateurs, entraîneurs et accompagnateurs pour leur activité de formation, d'encadrement ou de soutien des sportifs.

Il est frappant de constater qu'il s'agit, en l'occurrence, de tous les revenus professionnels, et pas uniquement de « rémunérations ». Par suite, tous les *sportifs* qui recueillent des revenus professionnels pour leurs activités sportives entrent en principe en considération. Concrètement, tant les revenus professionnels de footballeurs que de joueurs de tennis ou d'athlètes, par exemple, seront taxés distinctement à 33 %.

Les *formateurs* sont les personnes qui encadrent sportivement les jeunes sportifs, en les formant à la pratique de leur sport, au sens large, quelle que soit la dénomination de leur fonction ou de leur titre : éducateur, professeur, soigneur, moniteur, préparateur physique, etc. Les *accompagnateurs* sont les personnes qui s'occupent de la logistique des sportifs et des compétitions sportives, telle que l'organisation de leurs déplacements, les contacts avec l'équipe adverse et l'entretien des installations, du matériel et des tenues mis à la disposition des sportifs. Il va de soi que la fonction d'entraîneur et de formateur sera parfois remplie par la même personne.

Le taux distinct avantageux de 33 % ne s'applique que si l'activité en tant que sportif, arbitre, formateur, entraîneur ou accompagnateur peut être considérée comme une activité accessoire, c'est-à-dire si le montant « brut imposable » des revenus professionnels perçus de leur « activité sportive » est inférieur au montant brut imposable des revenus professionnels qu'ils perçoivent d'une autre activité professionnelle ou de l'ensemble des autres activités professionnelles. Si seulement la moitié ou moins du montant « brut imposable » des revenus professionnels est perçue d'une autre activité professionnelle, les revenus perçus de l'activité sportive sont taxés au taux progressif normal.

Si les conditions sont remplies, ce taux s'appliquera à la totalité du revenu professionnel de l'activité accessoire sportive, quel qu'en soit le montant. Il s'agissait d'éviter de pénaliser fiscalement les sportifs âgés de plus de 25 ans qui pratiquent leur sport de manière accessoire par rapport à une autre activité professionnelle, qui constitue leur principale source de revenus professionnels. De même, le volontaire et le collaborateur semi-agoral¹¹, qui sont la cheville ouvrière du secteur sportif, ne verront plus leurs émoluments imposés globalement avec les revenus perçus de leur activité professionnelle principale. Si l'intention est certes

⁹ Nouvelle rubrique j sous l'article 171, premier alinéa, 4°, C.I.R. 1992. La version néerlandophone fixe le moment d'appréciation au 1^{er} janvier de la « période imposable » (= année de revenus). C'est une erreur. La version

en français ainsi que l'exposé des motifs parlent d'« exercice » au lieu de « période imposable » (*Doc. parl.*, n° 2787/001, p. 9). Ce point de vue est confirmé dans la circulaire (en annexe 3, B, 3).

¹⁰ Nouvelle rubrique i sous l'article 171, premier alinéa, 1°, C.I.R. 1992.

¹¹ Si une indemnité est systématiquement payée pour certaines formes de travail bénévole (indépendamment des frais), il est

légitime, la question demeure de savoir si le critère, c'est-à-dire la comparaison entre le revenu accessoire et le revenu perçu d'une activité professionnelle, est suffisamment pertinent pour respecter le principe d'égalité.¹² Pour bénéficier du taux distinct de 33 %, les contribuables précités doivent percevoir des revenus professionnels d'une autre activité professionnelle, qui devra générer, au niveau du revenu brut imposable, des revenus supérieurs aux revenus professionnels de son activité sportive. Par suite, les (pré)pensionnés semblent automatiquement exclus de l'octroi du taux avantageux. Les travaux préparatoires relatifs à la proposition de loi ne justifient nulle part cette distinction entre les actifs et les non-actifs. Le critère peut en outre mener à un résultat arbitraire. Prenons l'exemple de deux joueurs d'un même club amateur qui « gagnent la même chose » pour des activités sportives similaires, pour lesquelles l'un sera taxé à 33 % et l'autre pas. Prenons un sportif qui perçoit 15 000 EUR de son activité sportive et 16 000 EUR d'une autre activité professionnelle. Il peut bénéficier du taux distinct de 33 % sur les 15 000 EUR de son activité sportive. Son collègue, qui recueille également 15 000 EUR de son activité sportive et seulement 14 000 EUR d'une autre activité professionnelle, se voit totalement privé du droit à l'avantage fiscal.

Les circulaires existantes restent d'application

Dans les clubs de divisions supérieures, il n'est pas rare que les accompagnateurs, formateurs et arbitres précités soient des volontaires qui perçoivent une petite indemnité et des revenus principaux plus importants. Ce faisant, ils satisferont donc aussi généralement aux conditions pour pouvoir bénéficier du taux distinct avantageux de 33 %. Il ne faut pas en déduire que les indemnités plus modestes seront taxées. Le principe selon lequel le simple remboursement de frais réellement engagés n'est pas imposable trouve en l'occurrence pleinement à s'appliquer. En outre, pour

autant que certaines conditions soient remplies, tant le législateur que le fisc considèrent les indemnités forfaitaires comme un remboursement de frais de déplacement, de séjour et autres, en sorte qu'il ne saurait être question de revenus professionnels, du moins tant que les montants limites mentionnés ci-après ne sont pas dépassés. La loi du 3 juillet 2005 relative aux droits des volontaires (ci-après, loi sur les volontaires) détermine, entre autres, la hauteur de l'indemnité de défraiement pouvant être allouée à un « volontaire » sans que celui-ci perde son statut spécial. L'Administration fiscale a également commenté dans ses circulaires le régime spécifique des indemnités des volontaires et participants dans le cadre de sports d'équipe amateurs.¹³ Ces circulaires peuvent être invoquées tant qu'elles ne sont pas explicitement revues ou abrogées.¹⁴ Les sportifs sont des participants à une activité et ne relèvent en principe pas de la loi sur les volontaires¹⁵, de sorte que l'on doit nécessairement s'appuyer ici sur les circulaires existantes.

En application de la loi sur les volontaires, la réalité et l'importance des frais ne doivent pas être prouvées, pour autant que le total des indemnités perçues pendant l'année de revenus 2007 ne dépasse pas 28,48 EUR par jour et 1 139,02 EUR par an.¹⁶ Dans ces limites, le club peut octroyer aux volontaires une indemnité légalement considérée comme un remboursement de frais exonéré d'impôt.

Il s'en déduit que les circulaires existantes peuvent encore être invoquées dans le cadre des sports d'équipe amateurs, dès lors que, par exemple, l'intéressé tombe en dehors du champ d'application de la loi sur les volontaires. Notons également que les circulaires concernées prévoient seulement des montants limites par compétition sans que l'indemnité maximum sur base annuelle soit restreinte. Les montants suivants ne constituent ainsi pas des revenus professionnels :

alors question de travail bénévole rémunéré ou de travail semi-agoral. Sont ainsi visées des activités qui se situent entre le marché du travail et les loisirs. Il s'agit de la zone grise entre travail bénévole (sans rémunération mais avec remboursement de frais) et travail (avec rémunération).

¹² Voir également K. SPAGNOLI, « Bezoldigde amateur- en profsporters krijgen bijzonder fiscaal statuut », *Fisc. Act.*, 2007/11, p. 2.

¹³ Le fisc en donne un aperçu dans la circulaire n° Ci.RH.241/509.803 (AFER n° 8/2003) du 17 avril 2003. Il doit réellement s'agir de sports d'équipe amateurs. Pour les sportifs amateurs de sports individuels, il est en effet

relativement simple de constater dans quelle mesure une indemnité correspond à des frais engagés et ne comprend donc pas de rémunération déguisée. Cf. question n° 793 de M. DE MAN, *Q.R.*, Ch. repr., sess. ord. 1996-97, p. 10848.

¹⁴ Une révision ou une abrogation ne peut pas être exclue. Les développements de la proposition de loi stipulent en la matière : « Les mesures envisagées concernent des matières qui sont actuellement, en tout ou partie, réglées par voie de circulaires administratives, qui devront bien entendu être revues à la lumière des nouvelles dispositions légales adoptées ».

¹⁵ L'article 3 de la loi du 3 juillet 2005 définit le volontariat comme toute activité a) qui est exercée sans rétribution ni obligation ; b) qui est exercée au profit d'une ou de plusieurs personnes autres que celle qui exerce l'activité, d'un groupe ou d'une organisation ou encore de la collectivité dans son ensemble.

¹⁶ Article 10 de la loi du 3 juillet 2005 relative aux droits des volontaires (telle que modifiée par la loi du 19 juillet 2006 (*M.B.*, 11 août 2006)). Les montants de base de 24,79 EUR et de 991,57 EUR sont liés à l'indice-pivot et sont évalués tous les deux ans, probablement pour la première fois fin 2008. L'Administration fiscale n'a pas

- 25 EUR par match pour les stewards¹⁷ ;
- respectivement 12,50 EUR, 20 EUR et 25 EUR par match pour les contrôleurs, caissiers et responsables des clubs de football affiliés à l'URBSFA¹⁸ ;
- dans les divisions inférieures, 12,50 EUR par match pour les joueurs et les assistants de l'entraîneur de l'équipe de réserve et des équipes de jeunes ainsi que pour les collaborateurs d'équipes d'amateurs (délégué du club, responsable de l'entretien du terrain, etc.)¹⁹ et 15 EUR par match pour les parents qui lavent les maillots.

Les joueurs et les entraîneurs de l'équipe première, qui ne pratiquent pas leur sport dans le cadre d'une activité de « pur loisir », peuvent, il est vrai, s'appuyer sur ladite « circulaire Viseur ». Les indemnités ne sont pas considérées comme des revenus professionnels, pour autant que le total des sommes perçues pendant l'exercice 2008 ne dépasse pas 28,48 EUR par jour et 1 139,02 EUR par an.²⁰

Les collaborateurs occasionnels, non spécifiquement visés par les régimes administratifs précités, comme les marqueurs (pour le volley, le hockey et le handball), et les marqueurs, chronométreurs, opérateurs 30", commissaires (pour le basket), peuvent invoquer la nouvelle loi sur les volontaires.

Dès lors que les montants limites sont dépassés, le fisc considère la totalité de l'indemnité comme une rémunération qui doit être mentionnée sur la fiche salariale 281.10.²¹ Depuis l'entrée en vigueur de la loi sur les volontaires le 1^{er} août 2006, il convient toutefois de nuancer. Si l'intéressé peut être considéré comme un volontaire au sens de la loi, il n'est pas imposable tant que l'indemnité perçue ne dépasse pas 28,48 EUR par jour et 1 139,02 EUR par an (montants pour l'exercice d'imposition 2008). En cas de dépassement, ces indemnités ne peuvent uniquement être considérées que comme des remboursements de frais pro-

pres au club, par conséquent non imposables, pour autant que la double preuve suivante soit apportée :

- a) les indemnités sont destinées à couvrir des frais propres au club ;
- b) les indemnités sont aussi réellement consacrées à de tels frais.²²

Compensation pour les clubs

Aux fins de les placer sur un même pied d'égalité que les sportifs résidents, la régularisation fiscale obligatoire des sportifs non-résidents qui perçoivent des rémunérations en Belgique, pendant la période imposable, durant une période de plus de trente jours calculée par débiteur de revenus entraînera une saignée financière pour de nombreux clubs sportifs. En effet, les sportifs professionnels y sont généralement engagés dans les liens d'un contrat qui leur garantit une rémunération nette, en sorte qu'ils se verront dans l'obligation de couvrir la différence entre le précompte professionnel libératoire au taux de 18 % applicable jusqu'à présent et le montant d'impôt dû sur la base de la régularisation.

À titre compensatoire, l'employeur du sportif (club, *team*, équipe, association, etc.) est largement dispensé de l'obligation de verser au Trésor le précompte professionnel retenu sur les rémunérations payées. La partie exonérée s'élève à 70 % du précompte professionnel, un montant qui profite directement à l'employeur.²³

1. Une dispense inconditionnelle s'applique aux *joueurs de moins de 26 ans*. Il s'agit des joueurs qui n'auront pas encore atteint l'âge de 26 ans le 1^{er} janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle la dispense a été demandée. Les clubs peuvent librement affecter cette économie à leur fonctionnement.

encore pourvu cette loi de commentaires. Voir circulaire n° Ci.RH.241/509.803 du 23 août 2007 pour l'indexation relative à l'exercice d'imposition 2008.

¹⁷ Circulaire n° Ci.RH.241/463.482 du 12 août 1996. L'éventuel excédent doit être considéré comme une indemnité et est imposable en tant que rémunération du travailleur.

¹⁸ Circulaire n° Ci.RH.241/489.207 du 24 juin 1997. La partie des indemnités qui dépasse ces montants est imposable en tant que rémunération.

¹⁹ Il s'agit d'équipes affiliées à l'URBSFA et auprès de fédérations de football similaires, la Vlaamse Volleybalbond, la Fédération

royale belge des sociétés de Basket-ball, l'Association royale belge de Hockey et la Ligue francophone de Handball (circulaires n° Ci.RH.241/425.005 du 14 juin 1991 et n° Ci.RH.241/486.611 du 7 avril 1998). L'indemnité kilométrique payée aux parents de joueurs ou à d'autres volontaires qui s'occupent du transport des joueurs au moyen de leur propre voiture est également exonérée d'impôt si elle ne dépasse pas 0,2903 EUR (montant valable à partir du 1^{er} juillet 2006).

²⁰ Circulaire n° Ci.RH.241/509.803 du 5 mars 1999. Voir question n° 967 de M. VAN DER MAELEN, Q.R., Ch. repr., sess. ord. 2005-06, p. 22219 et question n° 216 de

Mme SCHAUVLIEGE, Q.R., Ch. repr., sess. ord. 2000-01, p. 12140.

²¹ Même si l'excédent est considéré comme une indemnité de déplacement, l'intégralité de l'indemnité est imposable (question n° 78 de M. OLAERTS, Q.R., Ch. repr., sess. ord. 1996-97, p. 10671). Les stewards, contrôleurs et caissiers forment une exception : seule la partie qui dépasse les montants limites est imposable en tant que rémunération.

²² Article 31/32 du Com.IR 1992 ; question n° 967 de M. VAN DER MAELEN, Q.R., Ch. repr., sess. ord. 2005-06, p. 22219, qui souligne que si un club fournit la double

2. La dispense de versement s'applique également aux rémunérations allouées aux *sportifs* « plus âgés », c'est-à-dire ceux âgés d'au moins 26 ans le 1^{er} janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle la dispense a été demandée, mais seulement à condition d'affecter la moitié de cette dispense de versement de précompte professionnel (en principe donc 35 % du précompte professionnel) à la formation de jeunes sportifs amateurs âgés d'au moins 12 ans et qui n'atteignent pas l'âge de 23 ans au 1^{er} janvier de cette année.

Cette affectation peut avoir lieu à l'intérieur du club ou dans une autre entité sportive qui disposerait de jeunes sportifs amateurs encadrés par des personnes percevant un salaire pour cette activité et dont le club sur lequel pèse l'obligation d'affectation supporterait tout ou partie des coûts salariaux au travers d'une convention *ad hoc*. Les montants affectés à la formation de jeunes sportifs amateurs sont non seulement les salaires payés aux formateurs et accompagnateurs, mais aussi les salaires payés à ces jeunes sportifs eux-mêmes. Cette affectation doit avoir lieu au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle au cours de laquelle la dispense a été demandée (ce qui ouvre un délai de 12 à 24 mois). Le non-respect de la condition d'affectation des fonds dans le délai précité entraîne le versement au Trésor de la somme non affectée, augmentée des intérêts de retard.

Les clubs doivent mettre à la disposition de l'Administration fiscale, à titre de preuve, les documents suivants :

- l'identité complète ;
- le cas échéant, le numéro national ;
- le montant des rémunérations brutes imposables payées ;
- le montant du précompte professionnel retenu sur ces rémunérations et un calcul détaillé de ce précompte professionnel ;
- le cas échéant, la preuve que la moitié de la dispense de versement du précompte professionnel a été affectée à la formation de jeunes sportifs.²⁴

preuve, il doit disposer d'une ventilation complète des frais payés propres au club.

²³ Voir nouvel article 275/6 C.I.R. 1992.

La dispense de versement de précompte professionnel s'applique aux débiteurs du précompte professionnel visés à l'article 270, 1°, C.I.R. 1992. Le pourcentage de la dispense, 70 %, peut par arrêté royal être augmenté jusqu'à 80 % ou réduit à 60 %. Le gouvernement en affaires courantes a approuvé, au Conseil des ministres du 9 août, un arrêté royal qui augmente la dispense

jusqu'à 80 %. Ce projet d'arrêté royal se trouve actuellement pour signature chez le Roi.

²⁴ A.R. du 8 juin 2007 (*M.B.*, 19 juin 2007) modifiant l'article 95/2 ainsi que les annexes IIIbis et ter de l'A.R./C.I.R. 1992.

²⁵ Circulaire AFZ n° 12/2007 du 12 juillet 2007 (sous le point B, 6).

²⁶ Un risque minime mais difficile à exclure porte sur les situations passées. Une décision de la Commission selon laquelle une aide non notifiée a été déclarée compatible avec le

L'Administration précise que « pour la première période où la dispense d'une partie du précompte est accordée sans condition, on peut raisonnablement considérer que les clubs sont un outil important de la formation sportive des jeunes et que, de toute façon, une grande partie de cet avantage est, et sera, affectée à la formation, directement ou indirectement (bâtiments, matériel, ...), et que cette mission sociale et publique doit être dédommagée. ».²⁵

Par ailleurs, rien ne change pour le mode de calcul du précompte professionnel, en sorte que le montant du précompte professionnel se calcule sans avoir égard aux taux de 16,5 % et 33 %.

Pour terminer, la dispense de versement au Trésor dont bénéficient les clubs sportifs n'a pas été présentée comme une mesure d'aide potentielle à la Commission européenne, ce qui a pourtant été le cas des autres dispenses de précompte professionnel (entre autres pour les chercheurs, le travail en équipe, la marine marchande et le dragage). S'il s'agissait d'une mesure d'aide au sens de l'article 87 du Traité CE, celle-ci serait probablement déclarée compatible²⁶, dès lors que cette aide vise à soutenir la formation des jeunes par les clubs sportifs et à régulariser la situation de personnes qui évoluent dans une « zone grise ».

Prestations à l'étranger

Salaire de base désormais visé par l'article 17 de la convention modèle OCDE

Les résidents sont, en principe, imposés sur leurs revenus mondiaux. Tous les revenus perçus au niveau mondial doivent être déclarés. Si les revenus sont imposables dans un État contractant, il y a exonération avec application de la réserve de progressivité.²⁷ L'article 17 du modèle de convention OCDE attribue le pouvoir d'imposition relatif aux revenus des sportifs à l'État contractant dans lequel l'activité est exercée.²⁸ Ce même article vise en principe uniquement les revenus directement générés par des activités exercées

marché commun ne peut en effet pas avoir pour conséquence de régulariser *a posteriori* des aides invalides précédemment octroyées (CJCE, 5 octobre 2006 (TRANSALPINE ÖLLEITUNG), C-368/04).

²⁷ Article 155 C.I.R. 1992. S'il s'agit d'un État non contractant, il y a réduction jusqu'à la moitié, à condition que les revenus soient perçus et taxés à l'étranger (article 156 C.I.R. 1992). Il suffit que les revenus aient subi à l'étranger leur régime fiscal normal (Cass., 15 septembre 1970, *Bull. Bel.*, 1971, p. 1679).

personnellement dans l'autre État en qualité de sportif. Le fait de recevoir de l'argent de sponsors ou des *royalties* sans lien spécifique avec une représentation ou une prestation ne relève pas de cette disposition.

Voilà les grandes lignes. Personne ne conteste que les primes de départ, les prix et les primes de compétition s'inscrivent dans le cadre de cet article 17. La question est de savoir si le constat vaut également pour le salaire de base des sportifs qui exercent leur activité au niveau international. Interrogé à ce sujet, le ministre a récemment répondu que « la "partie fixe" de salaire attribuée et/ou versée mensuellement en Belgique est, conformément à l'article 17 de la convention modèle OCDE, imposable dans l'État où les prestations sont fournies à concurrence de la partie du salaire correspondant à la prestation livrée à l'étranger ». ²⁹ Le ministre précise que « le montant du salaire à attribuer aux prestations à l'étranger devra normalement être déterminé en pratique sur la base de la règle proportionnelle, c'est-à-dire au prorata des jours au cours desquels la personne concernée s'est produite à l'étranger en qualité de sportif ou d'artiste par rapport au nombre total de jours de travail auquel se rapporte le salaire annuel ». Selon toute vraisemblance, une circulaire sur l'article 17 de la convention modèle OCDE, laquelle développera concrètement ce point – *quid*, par exemple, des jours d'entraînement et des stages à l'étranger ? –, devrait paraître à brève échéance.

Retour des sportifs sous pavillon belge ?

Concrètement, en vertu de la plupart des conventions conclues par la Belgique, la partie du salaire de base qui correspond aux activités sportives exercées à l'étranger est, en principe, exonérée d'impôt en Belgique. ³⁰ Le Conseil supérieur néerlandais a fait une analyse similaire dans trois arrêts,

début 2007. ³¹ Contrairement à la Belgique, les Pays-Bas ont opté, dans la plupart des conventions préventives de la double imposition, pour la méthode d'imputation en vue d'éviter la double imposition des revenus de sportifs. La double non-imposition internationale se trouve *de facto* exclue.

Ne fut-ce déjà que pour d'évidentes raisons pratiques, il n'arrivera en effet pas souvent que l'État de la source impose une partie du salaire de base du sportif belge. En fonction du pays dans lequel le spectacle ou la compétition a lieu, l'imputation du salaire de base à l'État contractant aura pour effet qu'une partie proportionnelle du salaire de base d'un sportif belge ne fera *de facto* l'objet d'aucune imposition. En un mot comme en cent, si la Belgique n'était pas encore un paradis fiscal pour le salaire et les primes des sportifs ³², elle l'est aujourd'hui certainement devenue.

Conclusion

La proposition de loi souhaite accroître les chances des jeunes joueurs belges dans le sport de haut niveau en évitant toute discrimination entre les joueurs résidant en Belgique et ceux résidant à l'étranger. En outre, les clubs se sont vu octroyer une aide fiscale importante concernant les jeunes joueurs et/ou la formation étendue des jeunes sportifs.

En outre, le nouveau régime aura incité de nombreux CFO et experts-comptables de clubs sportifs à faire leurs calculs. Les changements sont probablement plus radicaux pour le fonctionnement et les budgets des clubs sportifs qu'il pourrait sembler à première vue. L'obligation d'investir une partie du précompte professionnel non versé dans la formation des jeunes aura pour effet de rendre les flux de capitaux au sein des clubs sportifs plus transparents et contrôlables. ●

²⁸ Le régime prévu dans les conventions avec l'Allemagne, la Grèce, les États-Unis (ancien) et la France déroge, il est vrai, fondamentalement à l'article 17 du modèle OCDE. Le fisc a commenté en détail son point de vue sur la répartition du pouvoir d'imposition à l'article 17 de l'« Avis aux organisateurs de spectacles ou de manifestations sportives », *Bull. Bel.*, 1997, n° 772. Une version actualisée de cet avis est parue dans la circulaire n° Ci. R9.Div./546.156 du 1^{er} février 2002. Voir également, en rapport avec le pouvoir d'imposition, W. COPPENS et J. RENIERS,

« Artiesten en sportbeoefenaars. Rari nantes in gurgite vasto », *A.F.T.*, 2000, p. 511.

²⁹ Question n° 1430 de M. PIETERS, *Q.R.*, Ch. repr., sess. ord. 2006-07, p. 31815, commentée par Ph. HINNEKENS, « Le salaire de base d'un sportif/employé tombe sous l'article 17 du traité modèle OCDE », *Fisc. Int.*, 2007, n° 282, p. 1.

³⁰ Sauf si une clause *subject to tax* figure dans la convention en vertu de laquelle la Belgique ne doit accorder d'exonération que si les revenus ont effectivement été taxés dans l'État contractant (par exemple, les conventions avec les Pays-Bas, les Philippines, l'Indonésie).

³¹ Conseil supérieur, 9 février 2007 (www.rechtspraak.nl). F. PÖTGENS, « Het basissalaris van een sporter is toerekenbaar aan de in de performancestaat uitgeoefende werkzaamheden », *MBB*, 2007, p. 231 ; G. MICHIELSE, « Topsport gesubsidieerd? Artikel 17 OESO een anachronisme? », *N.F.T.R.*, 2007/19, p. 24 ; J. VAN GESSEL, « Sporters vallen onder het sportartikel », *FED*, 27 avril 2007, p. 12.

³² Cf. la conclusion de Ph. VERSWEYVELD, « België – belastingparadijs voor Belgische artiesten en sportbeoefenaars? », *T.F.R.*, 2004, p. 1066.