

PACIOLI



Le point de départ des délais de procédure en matière fiscale: vers une réforme du C.I.R./92?

La problématique de la computation des délais procéduraux en matière fiscale vient de connaître un nouveau rebondissement.

L'arrêt prononcé par la Cour constitutionnelle le 19 décembre 2007 (arrêt n° 162/2007, consultable à l'adresse www.arbitrage.be) s'inscrit dans une suite paraissant logique de décisions qui, initialement, ne concernaient pas la procédure fiscale.⁽¹⁾ Il présente toutefois un intérêt particulier en ce que cette décision applique, pour la première fois à notre connaissance, la théorie dite « de la réception » à la phase de procédure administrative.

1. La décision de la Cour

En substance, le raisonnement constant de la Cour consiste à considérer qu'« Il est raisonnablement justifié que, pour éviter toute insécurité juridique, le législateur fasse courir les délais de procédure à partir d'une date qui ne soit pas tributaire du comportement des parties » (voir attendu B.3. de la décision de la Cour du 19 décembre 2007).⁽²⁾

Cela étant, indique la Cour, prévoir la prise de cours d'un délai à dater de son envoi, alors qu'à ce moment le destinataire du pli ne peut, par hypothèse, en avoir connaissance, « apporte une restriction disproportionnée au droit de défense des destinataires » (voir attendu B.3.).

(1) Pour synthétiser, dans les premiers arrêts (arrêt n° 170/2003 du 17 décembre 2003 et arrêt n° 166/2005 du 16 novembre 2005), la Cour a respectivement jugé contraires au principe d'égalité la différence de prise de cours du délai de recours selon qu'une décision est notifiée par pli judiciaire ou signifiée par huissier, et la différence de prise de cours des délais de recours contre les décisions rendues en matière d'aide sociale. Les arrêts n° 34/2006 du 1^{er} mars 2006 et n° 43/2006 du 15 mars 2006 concernaient également la prise de cours des délais de recours en matière d'aide sociale.

(2) De la sorte, n'est pas cautionnée l'attitude consistant à ne pas retirer le pli recommandé à la poste ou à retarder délibérément ce retrait.

2. Examen de cette décision

Dès le prononcé de ses premiers arrêts relatifs à cette problématique, la Cour a indiqué que « l'objectif d'éviter l'insécurité juridique peut aussi être atteint en faisant courir le délai à partir du jour où le destinataire a pu, selon toute vraisemblance, en avoir connaissance, c'est-à-dire à la date où le pli a été présenté à son domicile, sans avoir égard à la date à laquelle, le cas échéant, il a retiré le pli à la poste » (voir attendu B.4.).

Et la Cour d'offrir, dans toutes les décisions (notamment les arrêts n° 170/2003, n° 166/2005, n° 34/2006, n° 43/2006, n° 85/2007 et n° 123/2007), une grille de lecture permettant, selon elle, de supprimer la discrimination constatée par ses soins.

Dans l'intervalle, le législateur a modifié le Code judiciaire, introduisant un article 53bis rédigé comme suit: « A l'égard du destinataire, et sauf si la loi en dispose autrement, les délais qui commencent à courir à partir d'une notification sur support papier sont calculés depuis:

- 1° lorsque la notification est effectuée par pli judiciaire ou par courrier recommandé avec accusé de réception, le premier jour qui suit celui où le pli a été présenté au domicile du destinataire, ou, le cas échéant, à sa résidence ou à son domicile élu;
- 2° lorsque la notification est effectuée par pli recommandé ou par pli simple, depuis le troisième jour ouvrable

SOMMAIRE

- Le point de départ des délais de procédure en matière fiscale: vers une réforme du C.I.R./92? **1**
- Le statut fiscal du sportif **3**

qui suit celui où le pli a été remis aux services de la poste, sauf preuve contraire du destinataire ».

Cette modification législative importante est entrée en vigueur le 31 décembre 2005.

Depuis lors, les arrêts rendus par la Cour constitutionnelle font référence à cette disposition légale, ce qui est encore le cas dans l'arrêt susmentionné du 19 décembre 2007 qui applique donc cette disposition à la phase procédurale de la réclamation.

Ainsi, l'article 371 du C.I.R./92 prévoit-il expressément que le délai pour l'introduction d'une réclamation débute le jour de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle.

En l'espèce, la Cour constitutionnelle, par les termes employés dans sa décision, suggère au législateur de modifier cette disposition par référence aux termes de l'article 53bis du Code judiciaire, de manière à supprimer ce que la Cour considère comme une « restriction disproportionnée au droit de défense des destinataires ».

Sans l'intervention du législateur, ces deux dispositions semblent *a priori* effectivement inconciliables, dès lors que l'article 53bis du Code judiciaire stipule qu'il ne s'applique pas « si la loi en dispose autrement », ce que fait précisément l'article 371 du C.I.R./92.

3. Conséquences sur les procédures en cours ou à venir

Les arrêts rendus par la Cour constitutionnelle sur question préjudicielle n'ont pas force de chose jugée *erga omnes*⁽³⁾, ce qui signifie qu'ils ne sortent en principe leurs effets qu'à l'égard des parties en cause dans la procédure ayant mené à l'interpellation de la Cour par une juridiction, saisie d'un contentieux précis et circonstancié. Il conviendrait que le législateur intervienne le plus rapidement possible par rapport aux principes dégagés de l'arrêt commenté, sous peine de contraindre les plaideurs à solliciter systématiquement l'avis de la Cour constitutionnelle ou, à tout le moins, à conclure et plaider sur cette « restriction disproportionnée au droit de défense ».

Cela étant, une juridiction saisie d'une question identique peut se référer à la décision de la Cour constitutionnelle et éviter le détour procédural par celle-ci, si elle estime que la question préjudicielle a déjà reçu une réponse.⁽⁴⁾

(3) Pour reprendre la formule de « l'homme de la rue », les arrêts rendus sur question préjudicielle « ne font pas jurisprudence », contrairement aux décisions rendues sur recours en annulation, dont les effets sont opposables à tous.

(4) Cf. article 26, § 2, 2° de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Nous prônons néanmoins, pour des motifs de sécurité juridique aisément compréhensibles, une réforme rapide du texte de la loi.

Les contribuables devraient pouvoir invoquer dès à présent l'arrêt commenté pour calculer le délai d'introduction de leur réclamation.

Dès lors que l'avertissement-extrait de rôle n'est pas adressé par recommandé au contribuable, le délai de réclamation commencerait à courir le troisième jour ouvrable suivant la remise du pli aux services postaux, le destinataire conservant la possibilité de rapporter la preuve d'une délivrance tardive⁽⁵⁾ et, notamment, que la date d'envoi figurant sur le document ne coïncide pas avec la date réelle de remise à la poste.⁽⁶⁾

4. Perspectives d'avenir

Nous sommes en droit de nous interroger sur le sort que réserverait la Cour constitutionnelle à une question préjudicielle relative au calcul du délai de réponse à l'avis de rectification (article 346, al. 3 du C.I.R./92) ou à l'avis d'imposition d'office (article 351, al. 3 du C.I.R./92), qui tous deux prennent cours au jour de l'envoi desdits avis.⁽⁷⁾

Nous pensons que la jurisprudence de la Cour constitutionnelle devrait pouvoir être transposée en l'espèce, dès lors que l'application stricte de ces dispositions paraît entraîner également une « restriction disproportionnée aux droits de défense des destinataires ».

Par conséquent, si le législateur se penche sur une modification de l'article 371⁽⁸⁾ du C.I.R./92 pour le rendre conforme à la décision de la Cour constitutionnelle, nous pensons qu'il pourrait, dans le même temps, modifier les articles 346, al. 3 et 351, al. 3 du C.I.R./92.

La sécurité juridique nous paraît être à ce prix.

Olivier ROBIJNS
Avocat au Barreau de Liège
Cabinet d'avocats HERVE

(5) Cf. article 53bis, 2° du Code judiciaire.

(6) A cet égard, la jurisprudence antérieure pourra être d'un certain secours au plaideur...

(7) Suite à l'examen exhaustif du listing des affaires pendantes devant la Cour constitutionnelle au 6 janvier 2007, nous sommes en mesure d'indiquer qu'aucune question préjudicielle de ce type n'a été posée à la Cour.

(8) Nous signalons qu'après la rédaction de cet article une proposition de loi a été déposée à la Chambre, proposition de loi n° 704 «modifiant l'article 371 du Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne le délai de réclamation».

1. Introduction

Depuis l'antiquité gréco-romaine⁽⁹⁾, et même sans doute auparavant déjà⁽¹⁰⁾, le sport occupe une place particulière dans nos sociétés. *Panem et circenses* semblent avoir toujours eu la cote!

Dès le 19^e siècle, de nombreuses disciplines font leur apparition ou se voient codifiées pour harmoniser et standardiser leur pratique.⁽¹¹⁾

Le législateur moderne ne pouvait évidemment laisser sans statut fiscal les pratiquants des diverses disciplines sportives connues, ou moins connues...

Le régime fiscal des revenus et indemnités versés aux sportifs constitue le sujet du présent article, dès lors que cette matière vient de subir de profondes modifications, notamment suite à l'adoption de la loi du 4 mai 2007 relative au statut fiscal des sportifs rémunérés.⁽¹²⁾

2. « L'essentiel est de participer⁽¹³⁾ » – le régime fiscal applicable aux sportifs amateurs

Encouragées notamment par les nombreuses campagnes de presse organisées par les autorités et vantant l'intérêt pour la santé de la pratique régulière d'une activité physique, de nombreuses personnes pratiquent actuellement une ou plusieurs activités de ce type, dans un cadre excluant toute notion d'activité professionnelle.

Ces activités occasionnent, pour les participants, des frais quelques fois importants (de déplacement, d'acquisition de matériel, de nettoyage des équipements, etc), que les associations, fédérations ou clubs remboursent assez cou-

ramment, partiellement ou totalement, et de manière généralement forfaitaire.

Selon les disciplines pratiquées, il faut distinguer deux régimes fiscaux dérogatoires au droit commun, que nous allons examiner successivement (voir points 2.1. et 2.2. ci-dessous) et qui s'appliquent aux indemnités versées en remboursement de frais ou supposées telles.

Par ailleurs, les revenus des sportifs amateurs font l'objet de nouvelles dispositions fiscales que nous allons également commenter (voir point 2.3.).

2.1. Régime fiscal applicable aux indemnités versées à certains joueurs de football, volley-ball, basket-ball, hand-ball et hockey sur gazon

2.1.1. Une circulaire n° Ci.RH 241-425.005 du 14 juin 1991⁽¹⁴⁾ préconise de ne pas considérer les indemnités en remboursement de frais versées aux footballeurs amateurs comme des revenus professionnels, sous certaines conditions.

Ladite circulaire distingue le statut des joueurs pratiquant le football « *par pur délassement* » (peuvent être considérés comme tels les joueurs de l'équipe réserve, ainsi que les joueurs des différentes catégories d'âges) et ceux qui « *prestent régulièrement en équipe première des clubs de divisions inférieures* ». Ces derniers ne sont pas concernés par cette circulaire du 14 juin 1991.⁽¹⁵⁾

La circulaire instaure une présomption selon laquelle les indemnités ne dépassant pas 500 frs (12,39 €)⁽¹⁶⁾ par match doivent être considérées comme versées à des amateurs, tandis que les sommes dépassant ce montant sont entièrement considérées comme des revenus professionnels⁽¹⁷⁾, avec toutes les conséquences que cela implique, notamment dans la tenue des fiches de salaire.

Ladite circulaire concerne non seulement les joueurs affiliés à l'U.R.B.S.F.A. en tant que membres d'équipes des divisions inférieures, mais également ceux affiliés à d'autres fédérations amateurs.

(9) Les premiers Jeux Olympiques auraient été institués en 776 av. J.-C., tandis que les *ludi* romains se développent dès la seconde moitié du premier millénaire avant notre ère (source Wikipedia).

(10) Des bas-reliefs crétois démontreraient qu'une pratique sportive (lutte, course et combat contre des taureaux, notamment) existait déjà vers 1500 av. J.-C. (source Wikipedia).

(11) La légende veut que le rugby moderne ait été inventé en 1823. Le basket-ball est né en 1892. La première course cycliste se déroule au Parc de Saint Cloud en 1868 et la première course automobile en 1894, les participants reliant Paris à Rouen (source L'internaute).

(12) Publiée au *Moniteur* du 15 mai 2007, elle est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2008.

(13) Contrairement à une idée reçue, cette formule traditionnellement associée aux Jeux Olympiques modernes et à leur créateur, Pierre de Coubertin, n'aurait jamais été prononcée par ce dernier, qui aurait par contre repris une phrase de l'évêque de Pennsylvanie : « *L'important dans la vie ce n'est point le triomphe, mais le combat, l'essentiel ce n'est pas d'avoir vaincu mais de s'être bien battu* » (source Wikipedia).

(14) Il est fait référence à cette circulaire aux n° 31/84 à 31/88 du Com. I.R./92.

(15) Le statut fiscal de leurs indemnités est fixé par la circulaire du 5 mars 1999 examinée au point 2.2.1. ci-dessous ; cf. réponse du ministre des Finances à la question n° 216 de Madame Schaulviège du 3 février 2000, *Bull. Q.R.*, Chambre, 2000-2001, n° 104, p. 12140 et ss.

(16) Contrairement à ce que prévoit la circulaire du 5 mars 1999, aucun mécanisme d'indexation n'a été spécifiquement prévu en l'espèce.

(17) Il n'y a donc pas d'abattement à concurrence du montant de ce montant limite.

2.1.2. Une circulaire n° Ci.RH 241/486.611 du 7 avril 1998⁽¹⁸⁾ étend le régime précité aux sportifs pratiquant, dans des divisions inférieures, le volley-ball, le basket-ball, le hockey sur gazon ou le hand-ball. Curieusement, le texte de la circulaire fait référence aux joueurs de l'équipe première, qui ne sont cependant pas visés par la circulaire du 14 juin 1991, de sorte qu'il subsiste une incertitude quant à l'étendue exacte de cette circulaire du 7 avril 1998 et nous n'avons pas connaissance de décisions de jurisprudence permettant de nous éclairer.

2.1.3. Le régime précité ne s'applique pas aux sportifs amateurs pratiquant une discipline individuelle, dès lors que, dans ces cas, l'Administration fiscale a estimé que « *en raison précisément du fait que les sports individuels amateurs sont pratiqués de manière individuelle (sic), celui qui exerce un tel sport pourra en règle générale déterminer aisément dans quelle mesure une indemnité concorde avec les frais supportés, alors que ce n'est pas le cas pour ceux qui exercent un sport d'équipe amateur* » (Com. I.R./92, n° 31/101).

Toutefois, il est possible aux amateurs pratiquant un sport individuel de revendiquer le caractère non-imposable des indemnités qu'ils perçoivent, pour autant qu'ils rapportent la preuve que :

- l'activité exercée l'est à titre purement désintéressé ;
- les indemnités correspondent au remboursement de frais réels et ne sont pas anormalement élevées (Com. I.R./92, n° 31/101).

Pour autant que ces conditions spécifiques que nous allons examiner soient remplies, les sportifs pratiquant à titre individuel peuvent préférer à ce régime celui applicable aux volontaires, exposé au point 2.2. ci-dessous.

2.2. Régime fiscal applicable aux indemnités versées aux personnes pratiquant d'autres sports en qualité d'amateur

Parallèlement au régime fiscal détaillé ci-dessus, le législateur a établi une série de normes applicables aux indemnités versées à des personnes exerçant une activité occasionnelle en qualité de bénévole, dans le domaine socioculturel ou sportif.

2.2.1. En vertu d'une circulaire n° Ci. RH 241/509.803 du 5 mars 1999⁽¹⁹⁾, toute personne physique qui, en-dehors des liens d'un contrat de travail, exerce une activité occasionnelle et désintéressée au profit d'une association, d'une fédération ou d'un club actif dans le domaine so-

(18) Cette circulaire a été intégrée au Com. I.R./92, sous les n° 31/96 à 31/99.

(19) Cette circulaire a été transposée dans le Com. I.R./92 sous les n° 38-65 à 38-82.

cioculturel ou sportif, peut bénéficier d'une exonération d'impôt visant les indemnités qui lui sont versées au titre de remboursement de frais.

Cette circulaire s'applique à tous les sportifs amateurs dont le statut fiscal n'est pas régi par les deux circulaires citées au point 2.1.

Les indemnités obtenues par les sportifs amateurs, dans le cadre strictement limité que nous venons de décrire, sont considérées comme un remboursement de frais et ne donnent lieu à aucune taxation lorsqu'elles n'excèdent pas 1.000 frs (24,79 €) par jour ou 40.000 frs (991,57 €) par an.⁽²⁰⁾ Ces indemnités sont censées couvrir les frais de déplacement des sportifs, leurs frais de séjour et tous les autres menus frais pour lesquels un justificatif n'est pas usuellement délivré.

Dès que les limites pécuniaires précitées sont dépassées, les indemnités sont intégralement considérées comme des revenus imposables et doivent donner lieu à l'établissement des fiches *ad hoc*.⁽²¹⁾

Toutefois, au-delà de ces montants, le bénéficiaire peut établir qu'il s'agit tout de même d'un remboursement de frais propres au club ou à la fédération, et que le montant ainsi versé a été effectivement affecté au paiement de ces frais, auquel cas ces indemnités demeurent non imposables⁽²²⁾, pour autant que la démonstration du bénéficiaire soit appuyée par des documents probants.

2.2.2. La loi du 3 juillet 2005 relative aux droits des volontaires, entrée en vigueur le 1^{er} février 2006, reprend les montants de base précités et assoit le régime relatif aux indemnités tel qu'il vient d'être décrit (*cf.* article 10, § 1^{er}). L'article 10, § 2 de la loi du 3 juillet 2005 prévoit que les montants de base visés à l'article 10, § 1^{er} feront l'objet d'une évaluation deux ans après l'entrée en vigueur de la loi. Un mécanisme de concertation sociale spécifique est prévu à cet effet. L'article 10, § 3 précise que la qualité de volontaire ne pourra être attribuée à une personne bénéficiant du paiement d'indemnités supérieures aux montants maxima et qui ne pourra justifier du fait qu'il s'agit d'un véritable remboursement de frais propres à l'association ou au club qui les verse.

(20) En vertu de circulaires des 17 avril 2003, 4 avril 2005, 11 mai 2006 et 23 août 2007, les montants de 1.000 frs et 40.000 frs ont été indexés. Pour l'exercice d'imposition 2008, les montants à prendre en considération sont de 28,48 € et 1.139,02 €.

(21) Il n'est donc pas question d'un abattement à concurrence des montants admissibles.

(22) Com. I.R./92, n° 38/80

2.3. Régime fiscal applicable aux revenus – excédant le cadre du remboursement de frais – des sportifs amateurs

A partir du 1^{er} janvier 2008, les revenus des sportifs âgés de plus de 26 ans, qui exercent à côté de leur activité physique une activité professionnelle distincte, sont taxés distinctement au taux de 33 %, conformément au nouvel article 171, a, 1^o, i) du C.I.R./92. Il s'agit des revenus qui excèdent les limites fixées par les différentes lois et circulaires que nous venons d'examiner.

Pour pouvoir bénéficier de la taxation distincte, le contribuable doit être âgé de plus de 26 ans au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition et doit percevoir, par ailleurs, des revenus professionnels, provenant d'une activité professionnelle distincte, qui atteignent un montant brut imposable total supérieur à celui des revenus de l'activité sportive.

En déterminant de la sorte les sportifs pouvant bénéficier de ce régime spécifique, le législateur introduit une notion qui ne se confond pas avec la notion de sportif amateur au sens des circulaires dressées par l'Administration. Reste à savoir comment la jurisprudence interprétera ces notions. Demandons-nous également si un plaideur imaginatif ne parviendra pas à établir qu'il existe une différence de traitement contraire au principe d'égalité...

3. « *Citius, altius, fortius*⁽²³⁾ » – le régime fiscal applicable aux sportifs professionnels

A partir du 1^{er} janvier 2008, de nouvelles dispositions légales s'appliquent aux revenus de certains sportifs professionnels.

Elles visent non seulement les revenus des sportifs résidents âgés de 16 à moins de 26 ans, mais également les sportifs non-résidents, dans certaines circonstances et sous certaines conditions.

Selon les travaux préparatoires, les dispositions visant les jeunes sportifs visent à permettre une meilleure formation de ceux-ci, en octroyant aux clubs des avantages fiscaux importants.

Nous examinons ci-dessous ces nouvelles mesures, avant d'envisager la situation fiscale des sportifs professionnels

(23) « *Plus vite, plus haut, plus fort* », la devise olympique serait due au Père Didon, vivant au 19^e siècle (source Wikipédia), qui fut l'un des premiers éducateurs à intégrer la pratique sportive parmi les enseignements dispensés dans son établissement (source www.coubertin.ch).

ne pouvant bénéficier d'un des régimes de faveur que nous allons détailler.

3.1. Modification du régime fiscal des sportifs résidents

3.1.1. Le nouveau régime applicable aux jeunes sportifs

La loi du 4 mai 2007 a notamment modifié l'article 171, b, 4^o du C.I.R./92 en insérant un point j), en vertu duquel les rémunérations versées aux sportifs âgés de 16 à moins de 26 ans⁽²⁴⁾ sont désormais taxables distinctement au taux intéressant de 16,5 % à concurrence de 12.300 €⁽²⁵⁾ par exercice. Le surplus est taxable au taux progressif, selon les règles habituelles.

Le but poursuivi par le législateur est clairement d'offrir aux jeunes sportifs un cadre fiscal attrayant pour leur permettre d'évoluer dans leur discipline, sans pour autant céder aux sirènes de la délocalisation fiscale.

Contrairement à ce que le législateur a prévu pour les sportifs de plus de 26 ans, il n'est pas question de lier la taxation distincte à l'existence éventuelle d'autres revenus professionnels, ce qui renforce encore le caractère exorbitant de la mesure.

3.1.2. Dispense partielle de versement du précompte professionnel dans le chef de l'employeur

L'article 5 de la loi du 4 mai 2007 introduit dans le code un article 275.6 qui accorde des dispenses partielles de versement du précompte professionnel.

3.1.2.1. En vertu de l'article 275.6, al. 1^{er} du C.I.R./92, la personne tenue au versement du précompte professionnel, qui attribue des rémunérations à des sportifs âgés de moins de 26 ans⁽²⁶⁾, est dispensée de verser à l'Etat 70 %⁽²⁷⁾ du précompte professionnel retenu. Pour les revenus payés à partir du 1^{er} janvier 2008, un arrêté royal du 20 décembre 2007 fixe le pourcentage à 80 %.

Aucune condition particulière d'affectation des sommes ainsi économisées n'existe dans le chef de l'employeur.

Cette dispense n'a, en outre, aucune conséquence fiscale dans le chef du sportif, puisque le précompte retenu demeure intégralement imputable à l'impôt des personnes physiques.

(24) Au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition.

(25) Ce montant est indexé.

(26) Notons qu'il n'existe, ici, aucune limite d'âge minimale.

(27) Par arrêté délibéré en conseil des ministres, le roi peut modifier ce pourcentage, dans une fourchette allant de 60 à 80 %.

3.1.2.2. Conformément à l'article 275.6, al. 2 du C.I.R./92, la personne tenue au versement du précompte professionnel qui attribue des rémunérations à des sportifs âgés de plus de 26 ans peut également appliquer la dispense partielle de versement du précompte professionnel « à condition d'affecter au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle au cours de laquelle la dispense a été demandée, la moitié de cette dispense de versement de précompte professionnel à la formation de jeunes sportifs âgés d'au moins 12 ans et qui n'ont pas atteint l'âge de 23 ans au 1^{er} janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle la dispense est demandée ».

La loi précise que ces sommes affectées à la formation doivent être versées, sous forme de salaires, aux jeunes sportifs et au personnel d'encadrement, de formation ou de soutien.

3.2. Le nouveau régime fiscal des sportifs non-résidents

3.2.1. Historique

En vertu des articles 228, § 2, 8^o et 248, al. 1^{er} du C.I.R./92, la taxation des revenus perçus en Belgique par un sportif professionnel non-résident correspondait au précompte professionnel prélevé à la source (18 %), ledit précompte étant libératoire.

Eu égard au caractère particulièrement intéressant de la taxation, par comparaison à celle subie en Belgique par les sportifs résidents, nombre de ceux-ci ont préféré s'établir à l'étranger, en ce compris des sportifs pratiquant leur discipline favorite dans notre pays. Compte tenu de sa taille réduite, la Belgique offre en effet la possibilité de s'établir hors des frontières tout en effectuant quotidiennement les trajets nécessaires pour se rendre à son travail.

L'Administration a tenté d'éradiquer cette évasion fiscale, mais est loin d'y être systématiquement parvenue...⁽²⁸⁾

Une certaine insécurité juridique découlait de cette situation, tant pour les sportifs eux-mêmes que pour leurs employeurs, ce qui a notamment incité l'Administration à rédiger une circulaire n° Ci.RH n° 244/545.147 du 15 mai 2002⁽²⁹⁾, établissant la procédure permettant à un sportif d'obtenir un accord administratif sur sa qualité de

(28) Cf., à titre d'exemple, une décision du Tribunal de première instance de Gand du 4 mars 2004, considérant qu'en raison du caractère libératoire du précompte professionnel retenu sur les revenus d'un sportif non-résident, celui-ci n'était pas tenu de rentrer une déclaration à l'impôt des non-résidents, www.fiscalnetfr.be.

(29) Les dispositions de cette circulaire ont été abrogées par la circulaire Ci.RH.244/587.755 (AFER 45/2007) du 21 novembre 2007.

non-résident, selon diverses modalités et pour un terme déterminé. Cet accord permet à l'employeur d'appliquer correctement les retenues de précompte professionnel, en bénéficiant à cet égard d'une sécurité juridique appréciable, dès lors que les contrats des sportifs prévoient souvent l'attribution à ceux-ci de rémunérations nettes.

La réaction législative consistant en l'adoption d'un nouveau régime, plus strict, participe d'un même mouvement visant à mettre fin à une discrimination sensible, entraînant une réelle fuite des sportifs professionnels vers des cieux fiscalement plus cléments.

3.2.2. Le nouveau régime (applicable à partir du 1^{er} janvier 2008)

3.2.2.1. En vertu du nouvel article 232, al. 1^{er}, 2^o du C.I.R./92, les sportifs non-résidents qui perçoivent, au cours d'une période imposable, des revenus recueillis en Belgique « durant une période supérieure à 30 jours, calculée par débiteur de revenus » voient désormais leurs revenus être imposés globalement, avec pour corollaire l'obligation de déposer une déclaration fiscale à l'impôt des non-résidents.

La rédaction de cette disposition laisse toutefois à désirer, dès lors que l'on semble vouloir prendre en considération, non la durée des prestations, mais la durée pendant laquelle le sportif perçoit des revenus en Belgique, ce qui ne coïncide pas nécessairement.⁽³⁰⁾ Nous pensons toutefois que c'est bien la durée des prestations qui constitue la condition d'application du nouveau régime, et non la durée des paiements corrélatifs.

Comme l'Administration le fait à juste titre remarquer dans sa circulaire n° AAF/2007-0448-1 du 12 juillet 2007, de nombreux sportifs sont rémunérés par référence à un salaire « net », ce qui signifie qu'il appartiendra le plus souvent à l'employeur de supporter l'éventuelle différence entre le précompte professionnel de 18 % et la régularisation fiscale qui interviendra sur base de la déclaration prévue à l'article 305 du C.I.R./92. Ce surcoût salarial semble être, du reste, l'une des raisons pour lesquelles le régime de dispense de versement de précompte professionnel a été mis en place.

3.2.2.2. Tous les autres sportifs non-résidents demeurent assujettis à l'ancien régime du précompte professionnel libératoire. A cet égard, nous précisons que le nouveau régime de taxation distincte au taux de 16,5 %, mis en

(30) Par exemple : le salaire d'un joueur de football est le plus souvent versé une fois par mois. Dès lors que chaque année compte douze mois, il n'y a donc, par an, que douze jours où le joueur perçoit des revenus...

place pour les jeunes sportifs peut s'appliquer aux sportifs résidents en-dehors de nos frontières.

Ils pourraient dès lors avoir intérêt à introduire une déclaration à l'impôt des non-résidents, afin de bénéficier du remboursement partiel du précompte professionnel de 18 % retenu conformément aux directives examinées ci-dessus.

3.3. Le régime fiscal ordinaire du sportif rémunéré

3.3.1. Les prestations habituelles des sportifs rémunérés

Le sportif rémunéré peut être ou non lié par un contrat de travail, selon les circonstances et, traditionnellement, selon la discipline dans laquelle il se distingue.

Les revenus réguliers qu'il retire de son activité sportive constituent ainsi, selon le cas, des rémunérations de travailleur salarié taxables en vertu de l'article 23 du C.I.R./92 ou des profits d'occupation lucrative taxables sur pied de l'article 30 du même code.

Les sommes reçues d'un sponsor sont, quant à elles, taxables sur pied de l'article 30 du C.I.R./92⁽³¹⁾, qu'il s'agisse de primes ou d'une rente régulière, notamment par rapport à des prestations publicitaires que le sportif accomplit.

Les rémunérations ainsi déterminées comprennent le traitement régulier, les primes de match ou de victoire, ainsi que toutes les indemnités et tous les avantages en nature ou autres que le sportif perçoit « *en raison ou à l'occasion* » de l'exercice de son art. Sous les réserves déjà exprimées, le sportif rémunéré est donc considéré comme un contribuable ordinaire et taxé comme tel.

3.3.2. Le régime spécifique d'assurance-groupe applicable aux footballeurs professionnels

Une importante exception doit toutefois être mentionnée; elle concerne le régime fiscal lié à l'assurance-groupe des footballeurs professionnels.

Conformément à l'article 145/3 du C.I.R./92, applicable à tous les contribuables, le sportif peut verser des cotisations personnelles dans le cadre d'un régime d'assurance de groupe. Les primes individuelles sont prélevées sur les revenus promérités par le travailleur et donnent droit à la réduction d'impôt prévue par la disposition précitée. Si le sportif demande la liquidation du montant au moment où il atteint l'âge normal de la retraite ou, au plus tôt, au cours d'une des cinq années qui précèdent cet

(31) Voir réponse du ministre des Finances à la question parlementaire n° 294 du représentant Bril du 12 novembre 1992, *Bull. Q. R.*, n° 41.

âge, les capitaux ainsi obtenus sont taxés distinctement au taux de 16,5 % conformément à l'article 171, 4°, f) du C.I.R./92.

Décrit de la sorte, le régime fiscal ne présente aucune particularité, si ce n'est qu'en ce qui concerne les seuls footballeurs professionnels, l'âge normal de la cessation d'activité a été fixé à 35 ans, compte tenu des spécificités de la profession. Le lecteur peut légitimement s'interroger sur les raisons ayant poussé le législateur à adopter une telle exception pour les seuls footballeurs, dans la mesure où la plupart des sportifs professionnels, quelle que soit la discipline pratiquée, mettent effectivement un terme à leur carrière à un âge sensiblement identique...

4. Conclusion

Le lecteur aura immédiatement constaté, à la lecture des lignes qui précèdent, que le législateur n'a pas ménagé sa peine pour concocter en faveur des sportifs des mesures fiscales exorbitantes, qui peuvent certes se justifier au regard des spécificités de la profession – notamment de la brièveté de la carrière, mais qui pourraient être transposées à de nombreux travailleurs dont la situation est, *mutatis mutandis*, similaire – par exemple, les travailleurs de l'industrie lourde ou les prestataires d'autres métiers manuels particulièrement pénibles.

Une telle généralisation desdites mesures n'est cependant pas à l'étude, le régime des sportifs demeurant exceptionnel.

Panem et circenses disions-nous...

5. Cas concrets

Nous pensons utile de terminer cet article par la présentation d'une série de cas concrets, fondés sur les évolutions sportives potentielles d'un joueur de football que nous nommerons X, évoluant au sein du club Y.

Cas 1:

X est un jeune footballeur, âgé de 14 ans. A ce titre, il est intégré dans l'équipe des jeunes du club Y. Pour chaque match auquel il participe, X reçoit une indemnité forfaitaire de 10 €, destinée à couvrir les frais de déplacement et de nettoyage des maillots⁽³²⁾. X peut, au vu des circonstances de la cause, prétendre à l'application de la circulaire du 14 juin 1991, et les indemnités qu'il perçoit ne sont donc pas taxables.

(32) Traditionnellement, les équipements textiles sont nettoyés par les mères de famille, qui peuvent également recevoir, dans certains clubs, une indemnité propre à cet effet.

Cas 1 bis:

Admettons, à présent, que le club Y décide d'augmenter l'indemnité à 20 €, dans le but notamment de couvrir l'augmentation du coût des déplacements en raison de la hausse des produits pétroliers.

La limite fixée par la circulaire du 14 juin 1991 étant dépassée, X est donc censé percevoir des revenus taxables à concurrence de 20 € pour chaque match.

Cas 2:

Tenant compte des excellents résultats obtenus par X, le club Y décide, une fois remplie la condition d'âge, d'intégrer X à l'équipe première. X, fort mauvais négociateur, continue de percevoir une indemnité de 10 € par match. Considérons que X ne participe pas à plus de deux matches par jour de championnat : l'indemnité obtenue ne dépasse pas la limite journalière fixée par la circulaire du 5 mars 1999 et n'est donc, en principe, pas taxable.

Elle le devient, en totalité, dans l'hypothèse où X participe à plus de 113 matches au cours de l'année 2007 (ce qui semble toutefois peu probable) ou s'il perçoit, outre l'indemnité, d'autres rémunérations qui dépassent les limites précitées.

Dans ce cas, pour autant que X n'ait pas atteint l'âge de 26 ans au 1^{er} janvier 2008, les revenus ainsi perçus sont taxables au taux distinct de 16,5 % s'ils n'excèdent pas 12.300 €, et globalement au-delà de ce montant.

Cas 3:

La carrière de X débutant décidément sur les chapeaux de roue, il devient professionnel à sa majorité et joue en équipe A du club Y. Percevant une rémunération annuelle nette de 25.000 € en 2007, X sera taxé distinctement au taux de 16,5 %, à concurrence de 12.300 €, et globalement pour le surplus. Si X est, cette fois, bien conseillé, il pourra opter dès ce moment pour la constitution d'une intéressante assurance-groupe.

Cas 4:

X a désormais plus de 26 ans. Parallèlement à son activité de footballeur, dont il sait qu'elle sera nécessairement réduite dans le temps, X décide d'entamer sans attendre sa reconversion et ouvre un magasin d'articles de sport, qui s'avère très vite rentable, au point que les revenus qu'il

en retire dépassent ceux qu'il obtient balle au pied. Sa renommée sur le terrain n'est pas étrangère à ce succès. Les revenus de son activité sportive sont alors taxables distinctement au taux de 33 %.

Par contre, si l'activité du magasin de sport peine à décoller et que les revenus du football demeurent prépondérants, la taxation de ceux-ci se trouve globalisée.

N.B.: dans les cas 1 bis, 3 et 4, le club Y peut bénéficier d'une dispense de versement du précompte professionnel, sans condition dans les cas 1 bis et 3, moyennant le versement d'une somme au moins équivalente au précompte ainsi déterminé à des formateurs et entraîneurs chargés de la formation des jeunes joueurs dans le cas 4.

Cas 4 bis:

Séduit par les arguments de nombre de ses équipiers, X décide de s'expatrier en mars 2008, s'installant dans une ville frontalière proche du stade où le club Y est installé. Dans la mesure où il pratique son activité sportive en Belgique de manière assidue (et tout cas pendant une période supérieure à 30 jours par exercice), il demeure toutefois taxable en Belgique, où ses revenus professionnels sont taxés globalement.

Cas 5:

Arrivé à l'âge de 33 ans, malgré sa jolie carrière, X n'obtient pas le renouvellement de son contrat avec le club Y et ne parvient pas à décrocher un nouveau contrat dans un autre club. Il raccroche par conséquent définitivement ses crampons, pour se consacrer exclusivement à son magasin de sport.

X est chanceux, puisqu'il va pouvoir investir dans son affaire les capitaux qu'il perçoit de l'assureur de groupe auprès duquel il a cotisé. Compte tenu d'une taxation distincte au taux de 16,5 % et de l'ampleur des cotisations personnelles versées, X dispose d'un solide bas de laine, toujours pratique à porter dans des chaussures à crampons...

Olivier ROBIJNS
Avocat au Barreau de Liège
Cabinet d'avocats HERVE

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans autorisation préalable écrite de l'éditeur. La rédaction veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité. **Editeur responsable** : Roland SMETS, I.P.C.F. – av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail : info@ipcf.be, URL : <http://www.ipcf.be> **Rédaction** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN, Roland SMETS. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.