

BF 6DE:@? DC6=2E:G6DÊ =~2CE:4=6 " (
5F > @5D=6 56 4@? G6? E:@?
7:D42=6 56 =~@456

2U` aeé aRc]V 4` ^ Zé UVd RWZcVd WIR]Vd
]V# ;fZ_ #! "%



TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	2
PARTIE 1– COMMENTAIRES NE PORTANT PAS SPÉCIFIQUEMENT SUR LES PROPOSITIONS ..	2
1. Suggestion selon laquelle l'article 17 devrait être supprimé.....	2
2. Suggestion selon laquelle l'article 17 devrait être considérablement modifié.....	3
3. Suggestion selon laquelle l'article 17 ne devrait pas s'appliquer aux artistes salariés	5
4. Commentaires selon lesquels de nombreux artistes ne tirent que de faibles revenus	5
5. Suggestion selon laquelle les traités ne suppriment pas la double imposition.....	5
6. Questions spécifiques aux producteurs de théâtre.....	6
7. Autres commentaires ne portant pas spécifiquement sur les propositions contenues dans le projet	6
PARTIE 2 – PROPOSITIONS PUBLIÉES EN AVRIL 2010.....	7
1. Qu'est-ce qu'un artiste ou un sportif ?.....	7
2. Application de l'article 17 aux prix gagnés à l'issue d'une course	8
3. Quelles sont les activités personnelles d'un artiste ou d'un sportif exercées en cette qualité ?	9
Activités de modèles et d'intervenants.....	9
Activités de préparation et d'entraînement	10
Activités de producteurs et de promoteurs	12
Disposition alternative pour les membres d'une équipe sportive.....	13
4. Règles de détermination de l'origine et de répartition du revenu.....	14
5. Catégories spéciales de paiements.....	16
Revenu tiré de l'exploitation de produits dérivés et prix et récompenses	16
Paiements au titre d'une diffusion.....	18
Paiements pour des droits à l'image.....	19
ANNEXE –Version consolidée des modifications à l'article 17 et aux Commentaires	21

QUESTIONS RELATIVES À L'ARTICLE 17 DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE DE L'OCDE

INTRODUCTION

1. En vertu de l'article 17 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, l'État dans lequel un artiste ou un sportif non résident exerce ses activités est autorisé à imposer les revenus tirés de ces activités. Ce régime est différent de celui applicable aux revenus tirés d'autres types d'activités, ce qui nécessite de déterminer un certain nombre de questions, incluant ce qu'est un artiste ou un sportif, quelles sont les activités personnelles exercées en cette qualité et quelles sont les règles de détermination de l'origine et de répartition du revenu provenant d'activités exercées dans différents pays.

2. Le 23 avril 2010, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a publié un projet pour commentaires¹ portant sur ces questions et sur d'autres aspects relatifs à l'application de l'article 17, préparé par un sous-groupe du Groupe de travail 1 sur les conventions fiscales et les questions connexes. Ce projet contenait des propositions de modifications et d'ajouts aux Commentaires sur le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE qui résultaient des travaux de ce sous-groupe.

3. Des commentaires sur ce projet ont été reçus de 11 organisations et particuliers. Le Comité, par le biais de son Groupe de travail 1, a réexaminé les propositions figurant dans le projet à la lumière de ces commentaires. Ce rapport est le résultat de ce travail.

4. Une grande partie des commentaires reçus ne portaient pas directement sur les propositions figurant dans le projet ; ces commentaires sont examinés dans la première partie du rapport. La deuxième partie contient les propositions de modifications des Commentaires qui figuraient spécifiquement dans le projet, révisées à la lumière des commentaires reçus, ainsi qu'un résumé des commentaires pertinents et la réponse du Comité. L'annexe 1 contient une version consolidée des Commentaires sur l'article 17 intégrant l'ensemble des modifications proposées dans ce rapport.

PARTIE 1– COMMENTAIRES NE PORTANT PAS SPÉCIFIQUEMENT SUR LES PROPOSITIONS PUBLIÉES EN AVRIL 2010

1. Suggestion selon laquelle l'article 17 devrait être supprimé

5. Le Comité a d'abord examiné la suggestion, formulée dans certains commentaires reçus, selon laquelle l'article 17 devrait être supprimé et, par conséquent, aucune règle spécifique ne devrait s'appliquer aux revenus tirés des activités d'artistes et de sportifs. Le délégué des Pays-Bas a expliqué les raisons pour lesquelles son pays a décidé d'exempter les sportifs étrangers de l'imposition dans l'État de la source. Néanmoins, la très grande majorité des délégués ont estimé que l'article 17 doit être conservé. Il a été souligné que l'imposition dans l'État de la résidence ne va pas de soi compte tenu des difficultés pour se

1. Voir http://www.oecd.org/document/32/0,3343,en_2649_33747_45056800_1_1_1_1,00.html.

procurer les renseignements pertinents, que l'article 17 autorise l'imposition d'un certain nombre de titulaires de hauts revenus qui peuvent facilement transférer leur domicile dans des juridictions faiblement taxées, et que l'imposition dans l'État de la source des revenus couverts par l'article est relativement simple à administrer.

2. *Suggestion selon laquelle l'article 17 devrait être considérablement modifié*

6. Le Comité a également examiné un certain nombre de commentaires proposant d'apporter des modifications substantielles à l'article 17. Les interventions ont porté principalement sur la suggestion d'inclure une règle *de minimis* selon laquelle les titulaires de bas revenus seraient exemptés de l'application de l'article 17. Une telle règle figure dans de nombreuses conventions conclues par les États-Unis².

7. Le Comité a réfléchi aux différentes caractéristiques qu'une telle règle *de minimis* devrait posséder et est parvenu aux conclusions suivantes :

- Diverses options sont possibles s'agissant de la fixation du seuil au-dessous duquel l'article 17 ne s'appliquerait pas, mais la règle devrait, dans l'idéal, éviter toute référence à la monnaie de l'un des deux États, et devrait fixer un montant qui reste relativement constant en valeur quelles que soient les fluctuations monétaires. Il a donc été décidé de se référer aux droits de tirage spéciaux (DTS) du FMI, qui sont basés sur un panier de monnaies révisé périodiquement (voir <http://www.imf.org/external/np/exr/facts/sdr.htm>) et sont aisément exprimés dans la plupart des monnaies convertibles.
- Pour simplifier l'administration, l'approche retenue devrait fixer un montant constant pour chaque année d'imposition et ce montant devrait être connu au début de l'année. C'est pourquoi il a été décidé que la règle devrait indiquer que le montant convenu doit être converti dans la monnaie de chaque État contractant au début de chacune des années d'imposition de cet État. Il a également été décidé que le seuil devrait être révisé périodiquement.
- Cette règle ne devrait pas empêcher les États contractants de prélever l'impôt au moment où le revenu correspondant est perçu et de le rembourser après la fin de l'année lorsqu'il s'avère que le seuil n'a pas été dépassé.
- La règle *de minimis* devrait s'appliquer uniquement au regard du paragraphe 1. L'application de la règle à des entités couvertes par le paragraphe 2 pourrait entraîner une fragmentation des contrats entre de nombreuses entités liées en vue de décupler les avantages de l'exception.

2. La disposition figurant dans le Modèle de Convention fiscale des États-Unis de 2006 est la suivante :

1. Les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État Contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, revenus qui seraient exonérés d'impôt dans cet autre État contractant en vertu des dispositions des articles 7 (Bénéfices des entreprises) et 14 (Revenus d'emploi) sont imposables dans cet autre État, sauf si le montant de la rémunération brute perçue par cet artiste ou ce sportif, y compris le remboursement des dépenses supportées par lui ou pour son compte, au titre de ces activités ne dépasse pas vingt mille dollars des États-Unis (20 000 \$), ou l'équivalent en....., pendant l'année d'imposition du paiement.

- Cette règle limiterait uniquement le droit d'imposition supplémentaire reconnu par l'article 17 et serait sans effet sur les droits d'imposition de l'État de la source prévus par les articles 7 et 15. Par conséquent, elle n'empêcherait pas l'imposition dans la mesure où l'artiste a un établissement stable dans l'État de la source ou est présent dans cet État pendant plus de 183 jours (ou est employé par un employeur qui est résident de cet État ou qui a un établissement stable dans cet État).

8. Après discussion, le Comité a décidé que les Commentaires sur l'article 17 devraient inclure la disposition alternative suivante (et les explications correspondantes) que les pays qui le souhaitent pourraient intégrer dans leurs conventions bilatérales :

Ajouter les paragraphes 10.1 à 10.4 suivants aux Commentaires sur l'article 17 :

10.1 *Certains États peuvent aussi considérer qu'il serait inapproprié d'appliquer l'article 17 à un artiste ou un sportif non résident qui ne serait pas par ailleurs imposable dans un État contractant (conformément aux dispositions de l'article 7 ou 15, par exemple) et qui, au cours d'une année d'imposition donnée, ne tire que de faibles revenus d'activités exercées dans cet État. Les États qui souhaitent exclure ces situations de l'application de l'article 17 peuvent le faire en utilisant une version alternative du paragraphe 1 ainsi rédigée :*

Nonobstant les dispositions de l'article 7, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre État, sauf si le montant brut de ces revenus tirés par ce résident de ces activités exercées au cours d'une année d'imposition de l'autre État contractant ne dépasse pas un montant équivalent à [15 000 droits de tirage spéciaux du FMI] libellé dans la monnaie de cet autre État au début de cette année d'imposition, ou tout autre montant convenu par les autorités compétentes avant cette année d'imposition et au titre de cette année d'imposition.

10.2 *Le montant auquel la disposition ci-dessus fait référence est purement indicatif. La référence aux « droits de tirage spéciaux du FMI » évite de renvoyer à la monnaie de l'un des deux États contractants et permet de mentionner un montant qui reste relativement constant en valeur quelles que soient les fluctuations monétaires dans chaque État (les droits de tirage spéciaux du FMI sont basés sur un panier de monnaies révisé périodiquement et sont aisément exprimés dans la plupart des monnaies convertibles). De même, pour simplifier l'administration, la disposition envisagée stipule que la limite applicable dans un État pour une année d'imposition donnée est le montant converti dans la monnaie de cet État au début de cette année. La disposition autorise également les autorités compétentes à réviser ce montant lorsqu'elles le jugent approprié ; toutefois, au lieu d'adopter un montant fixe, certains États peuvent préférer opter pour un mécanisme objectif qui permettrait d'effectuer des révisions périodiques (en remplaçant par exemple le montant par une formule de type « 50 % du PIB moyen par habitant pour les pays de l'OCDE, tel que déterminé par l'OCDE »).*

10.3 *La disposition proposée n'empêcherait pas les États contractants de prélever l'impôt au moment où le revenu correspondant est perçu et de le rembourser après la fin de l'année lorsqu'il s'avère que le montant minimum n'a pas été dépassé.*

10.4 *La disposition proposée s'applique uniquement au regard du paragraphe 1 (l'application de la règle à d'autres personnes couvertes par le paragraphe 2 pourrait favoriser une fragmentation des contrats entre de nombreuses entités liées en vue de décupler les avantages de l'exception). De même, la disposition limite uniquement le droit d'imposition supplémentaire*

reconnu par l'article 17 et est sans effet sur les droits d'imposition dont dispose l'État de la source en vertu des articles 7 et 15. Par conséquent, elle n'empêcherait pas l'imposition dans la mesure où l'artiste a un établissement stable dans l'État de la source ou est présent dans cet État pendant plus de 183 jours (ou est employé par un employeur qui est un résident de cet État ou qui a un établissement stable dans cet État).

3. Suggestion selon laquelle l'article 17 ne devrait pas s'appliquer aux artistes salariés

9. Le Comité a examiné la suggestion, formulée dans l'un des commentaires, selon laquelle l'article 17 ne devrait pas s'appliquer aux artistes qui sont salariés. Néanmoins, exclure tous les salariés pourrait inciter un artiste à créer une société de promotion qui l'emploierait afin de se soustraire à l'article 17. Cela a conduit le Comité à réfléchir aux possibilités de concevoir une disposition permettant d'exempter les salariés d'orchestres ou de formations musicales qui sont indépendants de ces orchestres ou de ces formations, soit en excluant les situations dans lesquelles l'artiste perçoit une partie des bénéfices de l'orchestre, soit, sur la base du mécanisme utilisé par le Modèle de Convention des États-Unis³ pour faire en sorte que ce paragraphe s'applique uniquement aux sociétés de promotion d'artistes, en excluant les situations dans lesquelles l'organisateur de l'événement pourrait choisir les différents artistes. Après un examen plus poussé, le Comité a toutefois conclu qu'il serait inapproprié d'étendre la portée de la disposition facultative proposée au paragraphe 14.1 pour les salariés d'équipes sportives étrangères, et que l'inclusion d'une règle *de minimis* évoquée précédemment réduirait considérablement l'ampleur du problème de l'imposition de salariés.

4. Commentaires selon lesquels de nombreux artistes ne tirent que de faibles revenus et que la non-prise en compte des dépenses aboutit à une imposition excessive

10. Le Comité a conclu que le paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 17 répond déjà à la préoccupation, exprimée dans certains commentaires, selon laquelle de nombreux artistes perçoivent de faibles revenus et que la non-prise en compte de leurs dépenses peut se traduire par une imposition excessive. Le Comité a également noté que la proposition concernant une règle *de minimis* permettrait de traiter indirectement de tels cas. Enfin, l'imposition du montant brut à un faible taux est généralement plus intéressante que l'autorisation de la déduction des dépenses mais assortie de l'imposition du montant net à un taux élevé.

5. Suggestion selon laquelle les traités ne suppriment pas la double imposition si les États ne s'accordent pas sur l'interprétation de l'article 17

11. Certains commentaires ont souligné la nécessité d'une interprétation commune de l'article 17, faisant observer que les différences de vues entre États peuvent empêcher l'allègement de la double imposition. Le Comité a observé que les différences d'interprétation étaient l'une des raisons qui l'ont incité à entreprendre des travaux visant à préciser comment l'article 17 doit être interprété et appliqué.

3. Le paragraphe correspondant de l'article 16 du Modèle de Convention fiscale des États-Unis est le suivant :

2. Lorsque les revenus d'activités qu'un artiste du spectacle ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif lui-même mais à une autre personne, ces revenus sont imposables, nonobstant les dispositions des articles 7 (Bénéfices des entreprises) et 14 (Revenus d'emploi), dans l'État contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées, sauf si le contrat en vertu duquel les activités personnelles sont exercées autorise cette autre personne à désigner l'individu qui doit accomplir les activités personnelles.

6. *Questions spécifiques aux producteurs de théâtre (les entreprises à but non lucratif ne devraient pas être imposées et la fraction du revenu des artistes qui ne provient pas d'un spectacle ne devrait pas être couverte par l'article 17)*

12. Le Comité a examiné une série de commentaires selon lesquels les entreprises à but non lucratif ne devraient pas être imposées et la fraction du revenu des artistes qui ne provient pas d'un spectacle ne devrait pas être couverte par l'article 17. Ces commentaires semblent résulter d'une mauvaise interprétation de la nature de l'obligation de retenue d'impôt imposée à une compagnie de théâtre ; ils semblent aussi provenir d'une mauvaise compréhension de l'article 17(2) car ils suggèrent qu'un producteur de théâtre étranger à but lucratif ne serait pas imposé sur ses bénéfices, une interprétation contraire à celle qui ressort de l'alinéa 11 *b*) des Commentaires.

7. *Autres commentaires ne portant pas spécifiquement sur les propositions contenues dans le projet*

13. Divers autres commentaires ont suggéré que les procédures administratives applicables à l'imposition d'artistes et de sportifs sont trop lourdes, que des intérêts devraient être versés sur les remboursements d'un trop-perçu d'impôt, que l'impôt devrait être calculé sur une base nette estimée, que les pays ne devraient pas percevoir l'impôt en vertu de leur droit interne s'il résulte de la convention qu'aucun impôt n'est dû, que les questions relatives aux retenues d'impôt et à l'allègement de la double imposition devraient être traitées, que les paragraphes 5 et 6 des Commentaires devraient être clarifiés et que l'objectif sous-jacent de l'article 17 devrait être mieux formulé.

14. Le Comité a conclu que ces commentaires concernaient la manière dont les différents pays exercent les droits d'imposition conférés par l'article 17, ce qui est une question relevant du droit interne, ou reflètent des considérations théoriques qu'il n'y avait pas lieu de traiter.

PARTIE 2 – PROPOSITIONS PUBLIÉES EN AVRIL 2010 ET COMMENTAIRES PORTANT DIRECTEMENT SUR CES PROPOSITIONS

1. Qu'est-ce qu'un artiste ou un sportif ?

15. Le projet pour commentaires contenait une proposition visant à ajouter un paragraphe 9.1 qui préciserait si telle ou telle personne peut être considérée comme étant un artiste ou un sportif et est ainsi soumise à l'article 17.

16. Quelques commentaires ont été reçus sur ce nouveau paragraphe. Un commentateur s'est opposé à l'inclusion de paiements uniques (un amateur reçoit un prix au titre de sa participation à une manifestation sportive unique, par exemple). Le Comité n'a pas partagé cette position car le principe général de l'article 17 est que les droits d'imposition sont basés sur la nature de l'activité et l'introduction d'une distinction entre professionnels et amateurs serait source de complexité supplémentaire ; il s'est également opposé à l'idée selon laquelle une distinction opérée dans le droit interne entre les paiements constituant du capital et ceux qui constituent du revenu serait pertinente aux fins de l'article 17.

17. Le même commentateur a également suggéré que l'exemple du journaliste ne devrait pas figurer dans le paragraphe. Néanmoins, le Comité a considéré que cet exemple apporte une précision utile sur les personnes qui ne sont pas couvertes par l'article 17, et notamment l'exemple de l'ancien sportif ou d'un sportif victime d'une blessure qui commente une manifestation sportive. La nécessité de cette clarification ressort d'un autre commentaire qui a estimé que lorsqu'un sportif intervient en tant que commentateur d'une manifestation sportive, le revenu correspondant devrait être couvert par l'article 17, et que seul un commentateur professionnel devrait échapper à l'application de l'article 17. Le Comité n'a pas accepté cette interprétation, car l'article 17 renvoie au revenu qu'un artiste ou un sportif tire d'activités exercées en sa qualité d'artiste ou de sportif.

18. Enfin, un commentateur a suggéré que la distinction entre les activités couvertes par l'article 17 et celles qui ne le sont pas devrait être clarifiée en indiquant « les éléments objectifs et subjectifs nécessaires pour distinguer différentes situations, accompagnés d'une liste non exhaustive de cas illustrant l'application de l'article ». Le Comité n'a toutefois pas été convaincu que les définitions des concepts d'« artiste » et d'« activités athlétiques » proposées par ce commentateur apporteraient une précision utile aux Commentaires, dans la mesure où elles poseraient probablement des questions d'interprétation supplémentaires.

19. Le Comité a également examiné l'application de l'article 17 aux commentateurs sportifs. Ce faisant, il a étudié divers exemples, dont celui de sportifs à la retraite intervenant en tant que commentateurs, et celui de commentateurs qui peuvent être considérés comme des animateurs. Selon un commentateur, l'article 17 devrait s'appliquer à certains commentateurs sportifs dont les commentaires présentent un caractère très divertissant, mais le Comité a estimé que déterminer si les commentaires sont formulés de manière divertissante ou non relève d'un jugement subjectif très difficile à mettre en pratique. Il a estimé également que le fait qu'un journaliste ou un commentateur soit un sportif célèbre ne modifie pas la nature des activités que cette personne exerce à titre de journaliste ou de commentateur. Il a en outre souligné que la clarification proposée concerne uniquement une personne qui commente une manifestation sportive ou en rend compte ; elle n'empêche pas l'application de l'article 17 lorsque, par exemple, un sportif à la retraite participe à une émission télévisée hebdomadaire qui discute de manifestations sportives.

20. Au cours de ses travaux, le Comité a constaté que les Commentaires contiennent certaines références prêtant à confusion concernant des paiements qui sont « directement ou indirectement liés » aux

activités d'un artiste ou d'un sportif. Il a donc été décidé d'utiliser une terminologie plus cohérente dans l'ensemble des Commentaires sur l'article 17. C'est pourquoi la référence, au paragraphe 9.1, à « sa présence dans un film publicitaire ou lors d'entretiens... qui sont directement ou indirectement liés à cette participation » a été remplacée par « sa présence dans un film publicitaire ou lors d'entretiens... qui sont étroitement liés à cette participation ». Il a été convenu de procéder à des modifications identiques dans d'autres paragraphes des Commentaires (voir la version révisée des Commentaires à l'annexe).

21. Voici la version révisée du paragraphe 9.1 adoptée par le Comité :

Ajouter le paragraphe 9.1 suivant aux Commentaires sur l'article 17 :

9.1 *Hormis les exemples ci-dessus, il existe un certain nombre de cas où il peut être difficile de déterminer si un élément de revenu spécifique est perçu par une personne en sa qualité d'artiste ou de sportif à l'occasion d'activités personnelles exercées en cette qualité. Les principes suivants peuvent être utiles pour traiter ces situations :*

- *La référence à « un artiste ou un sportif » englobe toute personne qui intervient en cette qualité, même lors d'une manifestation unique. Aussi, l'article 17 peut s'appliquer à un amateur qui remporte un prix assorti d'une somme d'argent à l'issue d'une manifestation sportive, ou à une personne qui n'est pas un acteur mais qui perçoit un cachet pour une apparition unique dans un film ou dans une annonce publicitaire à la télévision.*
- *Comme indiqué dans les paragraphes précédents, les activités d'un artiste ou d'un sportif ne se limitent pas à la participation à un spectacle ou à une manifestation sportive dans un État donné, mais incluent également, à titre d'exemple, sa présence dans un film publicitaire ou lors d'interviews menés dans cet État qui sont étroitement liés à cette participation.*
- *Le simple fait de commenter ou de rendre compte d'un spectacle ou d'une manifestation sportive à laquelle le commentateur lui-même ne participe pas n'est pas assimilable à l'activité d'un artiste ou d'un sportif agissant en cette qualité. Par exemple, le cachet qu'un ancien sportif ou qu'un sportif victime d'une blessure perçoit parce qu'il commente la retransmission d'une manifestation sportive à laquelle il ne participe pas ne serait pas couvert par l'article 17.*

2. Application de l'article 17 aux prix gagnés à l'issue d'une course

22. Le projet contenait un nouveau paragraphe 11.2 portant sur l'application des conventions fiscales au prix que le propriétaire d'un cheval ou d'une voiture de course reçoit au titre des résultats obtenus par son cheval ou par sa voiture lors d'une course.

23. Un commentateur a souhaité savoir si la modification proposée signifie que « toutes les sommes d'argent versées au titre d'animaux échappent à l'article 17 ». Ce commentateur a suggéré que des artistes pourraient être tentés d'utiliser des animaux dans leur numéro afin de se soustraire à l'impôt sur une partie de leur rémunération, et a donc suggéré « de supprimer l'exclusion applicable au prix perçu au titre des résultats obtenus par un animal ou une voiture et de préciser que ce revenu doit être considéré comme couvert par l'article 17 ». Toutefois, le Comité n'a pas accepté cette suggestion et a estimé que l'article 17 nécessite d'opérer une distinction entre le revenu tiré des activités personnelles d'artistes et de sportifs et le revenu tiré de la propriété de chevaux et de voitures utilisés dans l'accomplissement de ces activités.

24. Comme il est expliqué ailleurs dans ce rapport, le Comité a procédé à un certain nombre de changements aux Commentaires afin de remplacer le terme « *sportsmen* » dans la version anglaise et certaines références prêtant à confusion concernant des paiements qui sont « directement ou indirectement

liés » aux activités d'un artiste ou d'un sportif. Ces modifications ont été appliquées au paragraphe 11.2. En outre, d'autres modifications ont été effectuées afin de mieux refléter les circonstances dans lesquelles des paiements sont effectués dans le cadre de courses de voitures. Voici la version révisée du paragraphe 11.2 adoptée par le Comité :

Renommer le paragraphe 11.2 actuel des Commentaires sur l'article 17 et ajouter le nouveau paragraphe 11.2 suivant :

11.2 *Toutefois, le paragraphe 2 ne s'applique pas aux prix que le propriétaire d'un cheval ou que l'écurie à laquelle appartient une voiture de course reçoit au titre des résultats obtenus par le cheval ou par la voiture lors d'une course ou de plusieurs courses qui se déroulent au cours d'une certaine période. En pareil cas, le prix n'est pas attribué au titre des activités personnelles du jockey ou du pilote, mais au titre des activités liées à la propriété et à l'entraînement du cheval, ou à la conception, la construction, la propriété et l'entretien de la voiture. Ce prix ne provient pas des activités personnelles du jockey ou du pilote et n'est pas couvert par l'article 17. Néanmoins, si le propriétaire ou l'écurie reçoit un paiement au titre des activités personnelles du jockey ou du pilote de course, ce revenu peut être imposé comme revenu du jockey ou du pilote aux termes du paragraphe 1 (voir le paragraphe 7 ci-dessus).*

3. Quelles sont les activités personnelles d'un artiste ou d'un sportif exercées en cette qualité ?

25. Le projet pour commentaires proposait d'apporter des modifications aux Commentaires sur l'article 17 visant à préciser dans quelles circonstances un revenu perçu par un artiste ou un sportif (ou par une personne désignée au paragraphe 2) peut être considéré comme tiré des activités personnelles de cet artiste ou de ce sportif exercées « en cette qualité ». Ces modifications concernaient les activités suivantes.

Activités de modèles et d'intervenants

26. Les propositions de modification du paragraphe 3 des Commentaires visaient à traiter les questions pratiques liées au fait de savoir si, et dans quelle mesure, l'article 17 s'applique aux activités de modèles et de intervenants. Les modifications supplémentaires apportées au paragraphe (et à d'autres parties des Commentaires) visent à préciser que l'article 17 s'applique à toutes les catégories d'artistes.

27. Un commentateur a exprimé l'opinion que les exemples ajoutés au paragraphe 3 « ne semblent pas se situer à l'une ou l'autre des extrémités de l'échelle, mais plutôt dans la zone intermédiaire. ... Les exemples ajoutés n'apportent pas d'éclaircissement, mais plutôt un surcroît de confusion ». Néanmoins, le Comité a estimé qu'il est utile de préciser comment traiter ces exemples supplémentaires car ils correspondent à des situations concrètes qui ont posé des difficultés par le passé.

28. Un commentateur a suggéré de préciser que les « activités personnelles ... d'un artiste peuvent consister à rester immobile (artiste imitant une statue, par exemple) ». Le Comité a reconnu que ces activités seraient couvertes par l'article 17, mais n'a pas jugé nécessaire de préciser ce point dans les Commentaires.

29. Un autre commentateur était d'avis qu'en « incluant l'acteur de cinéma dans le champ de l'article 17, il semble que la prestation artistique requise aux fins de cet article n'englobe pas le fait de se produire devant un public. Par conséquent, le concept de prestation artistique ne désigne pas nécessairement une prestation publique. » Le commentateur a estimé que cet aspect devrait être précisé, mais le Comité a noté que les termes « prestation » et « prestation publique » n'apparaissent pas dans l'article 17, et que le paragraphe 3 des Commentaires contient déjà l'exemple d'acteurs de cinéma.

30. Un commentateur s'est objecté à la clarification proposée concernant les modèles et les intervenants et a suggéré que « pour des raisons d'équité, les anciens responsables politiques devraient être considérés comme des artistes de même que n'importe quel autre orateur public qui n'est pas actuellement et directement impliqué dans la vie politique » et que les « modèles... se rapprochent davantage des acteurs ». Ce commentateur a recommandé de « supprimer les références au fait que l'article 17 ne s'applique pas aux anciens responsables politiques et aux modèles et de préciser que ces activités relèvent de l'article 17 ». Le Comité a rejeté cette interprétation de l'article 17.

31. Certains commentaires portaient sur le remplacement dans la version anglaise du terme « artistes » par le terme « entertainers ». Deux commentateurs ont noté que ce remplacement se justifie techniquement, du moins dans la version anglaise, mais d'après d'autres commentaires, le mot anglais « artistes » est plus simple à traduire en d'autres langues. Un commentateur a également suggéré qu'il faudrait inclure une liste décrivant les différents types d'artistes. Le Comité a conclu que la référence au terme « artiste » dans la version anglaise du paragraphe 1 de l'article 17 étant une simple illustration du terme plus général « entertainer », il est préférable de se focaliser sur le concept de l'« entertainer » dans les Commentaires. Il fait également observer qu'il existe une différence de signification du terme « artistes » en français et en anglais, et qu'il serait erroné de traduire « entertainers » par un terme suggérant qu'une exécution en public est requise pour que l'article 17 s'applique.

32. Un commentateur a suggéré de remplacer dans la version anglaise le terme « sportsman » par « sportspersons » qui s'applique aussi bien aux femmes. Le Comité a décidé de procéder à cette modification dans tout l'article 17 et dans ses Commentaires (voir l'annexe). Le Comité a également conclu qu'aucune modification supplémentaire ne devait être apportée à la version révisée du paragraphe 3 figurant dans le projet :

Remplacer le paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 17 par ce qui suit :

3. Le paragraphe 1 vise les artistes et sportifs. Il n'est pas possible de donner une définition précise du terme « artiste » mais le paragraphe 1 donne des exemples de personnes qui peuvent être considérées comme tels. Cette liste ne doit pas être considérée comme exhaustive. D'une part, ce terme inclut clairement l'acteur de théâtre, l'acteur de cinéma ~~et~~ l'acteur participant à des films publicitaires télévisés (ancien sportif compris). L'article peut aussi être appliqué aux artistes et sportifs participant à des activités de nature politique, sociale, religieuse ou charitable dès lors que ces activités comportent un élément de divertissement. Par contre, il ne s'applique pas aux intervenants invités à un colloque (*par exemple, un ancien responsable politique rémunéré pour une intervention*), à un modèle qui se produit en cette qualité (*qui présente des vêtements au cours d'un défilé de mode ou d'une séance photo, par exemple*) et non en tant qu'artiste ni au personnel administratif ou technique (par exemple les caméramen pour le tournage d'un film, les producteurs, les metteurs en scène, les chorégraphes, le personnel technique ou les accompagnateurs d'un groupe pop). Entre les deux, il existe une zone intermédiaire dans laquelle il convient d'apprécier le profil global des activités de la personne intéressée.

Activités de préparation et d'entraînement

33. Le projet contenait également une proposition d'ajout visant à préciser le fait que l'article 17 s'applique à la fraction de la rémunération d'un artiste ou d'un sportif qui se rapporte aux activités de préparation et d'entraînement, et pas seulement à celle qui correspond aux manifestations proprement dites.

34. Un commentateur a expliqué que les autorités fiscales britanniques ont pour habitude de « taxer une fraction du revenu perçu en vertu de contrats de services – même si ce revenu est perçu par une société de prestation de services personnels – sur la base du nombre de jours de compétition au Royaume-Uni ». Il

a toutefois ajouté qu'il ne serait pas judicieux d'imposer le revenu issu de contrats publicitaires d'un sportif sur cette base, car un sportif doit s'entraîner le reste de l'année. Prenant l'exemple d'un marathonien, le commentateur a expliqué que « si l'athlète se trouve au Royaume-Uni pendant une semaine pour le marathon de Londres et n'y revient pas durant l'année fiscale donnée, mais peut prouver qu'il s'est entraîné chaque jour de l'année (comme le font de nombreux marathoniens), 1/52^e de son revenu mondial devrait être soumis à l'impôt au Royaume-Uni ». Le Comité a toutefois rejeté cette position, qui ne tient pas compte de l'objet de la rémunération : lorsqu'un marathonien perçoit la totalité de son revenu au titre de sa participation et de ses résultats à des courses organisées dans un pays, on peut difficilement prétendre qu'une partie de cette rémunération correspond à un entraînement effectué dans un autre pays. Il n'a pas non plus partagé l'opinion selon laquelle la proposition « semble accorder un traitement préférentiel aux sportifs salariés au détriment des sportifs indépendants » : selon l'interprétation proposée, les personnes travaillant à leur compte qui sont rémunérées pour des entraînements ou des répétitions sont traitées comme des personnes salariées qui sont rémunérées pour des entraînements ou des répétitions. Le Comité a simplement noté qu'il est moins fréquent que des artistes et des sportifs travaillant à leur compte soient rémunérés au titre de leur participation à des entraînements ou à des activités de préparation.

35. Deux commentateurs ont toutefois contesté cette observation et ont mentionné les situations suivantes dans lesquelles des personnes travaillant à leur compte ont été rémunérées au titre d'activités de préparation ou d'entraînement :

- « Des sportifs travaillant à leur compte ont signé des contrats qui prévoient que certains produits doivent être utilisés lors des entraînements et des compétitions ».
- « Des acteurs peuvent devoir suivre une préparation pour certains rôles (rôle nécessitant de monter à cheval, par exemple) ; ils devront donc s'entraîner pour ce rôle, mais les jours consacrés aux entraînements font partie du travail couvert par le cachet du film. »
- Certaines personnes travaillant à leur compte qui jouent dans des pièces, des opéras et des concerts peuvent être tenues par contrat de participer à des répétitions.

36. Bien que les deux premiers exemples n'indiquent pas clairement si la personne a été rémunérée au titre de la période d'entraînement ou de préparation, le Comité a reconnu que le dernier exemple implique un paiement à une personne travaillant à son compte au titre d'une activité de préparation.

37. Sur la base de ces commentaires, le Comité a conclu que la référence aux répétitions et l'exemple d'une personne travaillant à son compte rémunérée au titre de répétitions devaient être ajoutés au paragraphe 9.1 proposé. Le Comité a donc adopté la version révisée suivante de la partie concernée du paragraphe :

Ajouter l'alinéa suivant au paragraphe 9.1 (voir ci-dessus) des Commentaires sur l'article 17 :

[9.1 Hormis les exemples ci-dessus, il existe un certain nombre de cas où il peut être difficile de déterminer si un élément de revenu spécifique est perçu par une personne en sa qualité d'artiste ou de sportif à l'occasion d'activités personnelles exercées en cette qualité. Les principes suivants peuvent être utiles pour traiter ces situations :]

- [...]
- ***La préparation, comme les répétitions et l'entraînement, fait partie des activités normales des artistes et des sportifs. Si un artiste ou un sportif est rémunéré pour le temps consacré aux répétitions, aux entraînements ou aux activités de préparation similaires accomplies dans un État (ce qui est très fréquent pour des artistes et sportifs salariés, mais peut également se produire pour une personne travaillant à son compte,***

comme un chanteur d'opéra tenu par contrat de participer à un certain nombre de répétitions), la rémunération correspondante, ainsi que la rémunération pour le temps passé à voyager dans cet État pour les spectacles, les répétitions et les entraînements (ou des activités de préparation similaires), relèveraient de cet article. Ce principe vaut indépendamment du fait que ces répétitions, entraînements ou préparations similaires se rattachent ou non à des manifestations publiques spécifiques dans cet État (par exemple, la rémunération versée au titre de la participation à un stage de préparation d'avant-saison serait couverte).

Activités de producteurs et de promoteurs, et nécessité d'éviter la double imposition lorsque le paragraphe 2 est appliqué

38. Une autre modification figurant dans le projet pour commentaires concernait les activités de promoteurs et le risque de double imposition des revenus lorsque le paragraphe 2 s'applique. Certains commentaires ont été reçus concernant le paragraphe 11.5, qui porte sur la deuxième question.

39. Un commentateur a suggéré de renuméroter le paragraphe 11.5 et de le placer sous la section intitulée « Autres observations sur les paragraphes 1 et 2 ». Le Comité n'a pas jugé ce changement nécessaire. Un autre commentateur a estimé qu'en « laissant explicitement aux régimes fiscaux nationaux le soin de déterminer si des déductions de ce revenu sont possibles, et dans quelle mesure, l'OCDE semble accepter implicitement que l'imposition de ce revenu sur une base brute soit la méthode préférée d'un État contractant ». Ce commentateur a ajouté que « la phrase d'introduction relative au calcul du revenu et à la déduction des dépenses devrait être supprimée du paragraphe 11.5 ». Le Comité est toutefois d'avis que la phrase d'introduction du paragraphe 11.5 apporte une précision utile et techniquement correcte.

40. Par conséquent, le Comité a conclu qu'à l'exception du remplacement du terme « *sportsmen* » dans la version anglaise, il n'y avait pas lieu de modifier les propositions suivantes figurant dans le projet pour commentaires :

Remplacer l'alinéa 11 b) des Commentaires sur l'article 17 par ce qui suit :

- b) Le deuxième cas est celui d'une équipe, d'une troupe, d'un orchestre, etc. qui est constitué en personne morale. Les revenus des spectacles ou événements sportifs peuvent être versés à cette entité. Les membres de l'équipe, de l'orchestre, etc. seront imposables, en vertu du paragraphe 1, dans l'État où *ils exercent leurs activités d'artistes ou de sportifs se déroule le spectacle ou l'événement sportif*, pour toute rémunération (ou tout autre revenu dont ils bénéficient) ~~en contrepartie~~ *provenant de l'exercice de ces activités (voir néanmoins le paragraphe 14.1 ci-dessous)*, du spectacle ou de l'événement ; toutefois, si les membres perçoivent une rémunération périodique fixe et s'il est difficile d'attribuer une part de ces revenus à des manifestations particulières, les pays membres peuvent décider, unilatéralement ou bilatéralement, de ne pas l'imposer. Le bénéfice réalisé par cette personne morale du fait de ~~ced~~ *ed'un* spectacle ou événement serait imposable en vertu du paragraphe 2.

Ajouter les paragraphes 11.4 et 11.5 suivants aux Commentaires sur l'article 17 :

11.4 Le paragraphe 2 couvre les revenus qui peuvent être considérés comme perçus au titre des activités personnelles d'un artiste ou d'un sportif. Ceci englobe les revenus perçus par une entreprise qui est rémunérée au titre de l'exercice de telles activités (comme une équipe sportive ou un orchestre) mais n'inclut pas, de toute évidence, les revenus de toutes les entreprises qui participent à la production de spectacles ou d'événements sportifs. Par exemple, le revenu perçu

par le promoteur indépendant d'un concert sur la vente de billets et l'attribution d'espace publicitaire n'est pas couvert par le paragraphe 2.

11.5 Bien que l'article n'indique pas le mode de calcul des revenus couverts par les paragraphes 1 et 2 et laisse à la législation interne d'un État contractant le soin de déterminer l'importance des déductions éventuelles (voir le paragraphe 10 ci-dessus), le revenu obtenu au titre des activités personnelles d'un sportif ou d'un artiste ne doit pas être imposé deux fois du fait de l'application de ces deux paragraphes. Il s'agira d'une considération importante lorsque, par exemple, le paragraphe 2 autorise un État contractant à imposer la société de promotion d'un artiste sur un paiement perçu par cette société au titre d'activités exercées par l'artiste dans cet État, et le paragraphe 1 autorise aussi cet État à imposer la fraction de la rémunération versée par cette société à l'artiste qui peut être raisonnablement attribuée à ces activités. En pareil cas, l'État contractant peut, en fonction de sa législation interne, soit imposer uniquement la société ou l'artiste sur l'intégralité du revenu attribuable à ces activités, soit imposer chacun d'eux sur une fraction du revenu, par exemple en imposant le revenu perçu par la société tout en autorisant une déduction correspondant à la fraction de la rémunération versée à l'artiste et en imposant l'artiste sur cette fraction.

Disposition alternative pour les membres d'une équipe sportive

41. Le projet pour commentaires proposait d'ajouter un paragraphe indiquant qu'au regard des difficultés administratives qu'entraîne l'imposition d'une fraction de la rémunération globale des membres d'une équipe, d'une troupe ou d'un orchestre étranger, certains États peuvent juger approprié de ne pas imposer cette rémunération. Le paragraphe contenait également une disposition alternative prévoyant une exemption limitée aux membres d'une équipe sportive.

42. Les commentaires reçus sur cette proposition ont souligné les difficultés administratives posées par l'imposition d'une fraction de la rémunération globale liée à l'emploi des membres d'une équipe, d'une troupe ou d'un orchestre étranger. Un commentateur s'est demandé « comment cela peut fonctionner en pratique : une société devra adresser une explication détaillée des méthodes de calcul et des indications précises sur la rémunération attribuée aux diverses activités, si tant est que cela soit possible et faisable pour une société qui organise des spectacles vivants ». Un autre commentateur pense que la solution proposée par le paragraphe 14.1 n'est pas idéale, et qu'il « vaudrait mieux supprimer l'article 17 et en répartir les effets entre les articles pertinents ».

43. Comme l'explique la première partie de cette note, le Comité a toutefois rejeté les suggestions tendant à supprimer l'article 17 ou à exempter entièrement les salariés de l'application de cet article. La version suivante du paragraphe 14.1, qui est identique à la proposition figurant dans le projet pour commentaires (hormis le remplacement du terme « *sportsman* » dans la version anglaise), a donc été adoptée par le Comité :

Ajouter le paragraphe 14.1 suivant aux Commentaires sur l'article 17 :

14.1 En outre, compte tenu des difficultés administratives que posent l'attribution à des activités spécifiques se déroulant dans un État de la rémunération globale des différents membres salariés d'une équipe, d'une troupe ou d'un orchestre étranger, et l'imposition de la fraction pertinente de cette rémunération, certains États peuvent juger approprié de ne pas imposer cette rémunération. Bien qu'un État puisse décider de manière unilatérale d'exempter cette rémunération, cette solution unilatérale ne serait pas réciproque et poserait le problème décrit au paragraphe 12 ci-dessus lorsque l'État de résidence de la personne qui perçoit ce revenu utilise la méthode de l'exemption. Ces États peuvent donc juger approprié d'exclure cette rémunération de la portée de

l'article. Le paragraphe 2 ci-dessus indique qu'une solution consisterait à modifier le texte de l'article de façon à ce qu'il ne s'applique pas aux revenus d'emploi, mais certains États pourraient préférer une exception plus étroite qui se limite aux cas qu'ils rencontrent fréquemment dans la pratique. Voici un exemple de disposition applicable aux membres d'une équipe sportive qui pourrait être utilisée à cette fin :

Les dispositions de l'article 17 ne s'appliquent pas aux revenus perçus par un résident d'un État contractant au titre d'activités qu'une personne physique exerce dans l'autre État contractant en tant que membre d'une équipe sportive du premier État qui participe à un match organisé dans l'autre État par une ligue à laquelle cette équipe appartient.

4. Règles de détermination de l'origine et de répartition du revenu pour des activités accomplies dans plusieurs pays

44. Le projet pour commentaires proposait de préciser les règles de détermination de l'origine et de répartition du revenu lorsque des activités sportives ou artistiques sont exercées dans différents pays.

45. D'après un commentateur, « nous ne pensons pas que les modifications proposées indiquent de façon claire que le temps consacré à des activités de préparation et d'entraînement dans un État en particulier devrait être pris en compte dans le calcul de répartition ». Un autre commentateur a partagé ce point de vue ; pour lui, « il n'est pas tenu compte du temps consacré par un artiste ou un sportif à des activités de préparation et d'entraînement. Si un paiement est reçu au titre d'une tournée de concerts sur 30 soirées, mais qui nécessite 20 jours de préparation dans un pays spécifique avant la tournée, ce temps de préparation devrait être comptabilisé ». Néanmoins, le Comité a estimé que le deuxième exemple au paragraphe 9.3 couvrait la question de la rémunération clairement liée aux activités de préparation. Étant donné que la rémunération versée dans le premier exemple ne couvre pas les activités de préparation mais uniquement les spectacles, il ne serait pas approprié, dans cet exemple, de faire référence au nombre de jours consacrés à la préparation ou aux répétitions. Même s'il est évident qu'un artiste travaillant à son compte doit se préparer (comme de nombreuses personnes travaillant à leur compte), la vraie question est de savoir si le revenu perçu par cet artiste vient rémunérer spécifiquement cette préparation.

46. Un autre commentateur a suggéré que « les artistes sont déjà fiscalement pénalisés par rapport à d'autres catégories de travailleurs, et la proposition d'ajout aux Commentaires entraîne une difficulté supplémentaire. Pour pouvoir répartir le salaire en fonction des jours de travail passés dans chaque pays, il faut laisser passer un délai d'un an. C'est administrativement contraignant et compliqué à réaliser, surtout pour la société qui emploie plusieurs artistes et organise plusieurs tournées par an ». Selon un autre commentateur, « les exemples apportent peu d'explications, mais soulignent plus encore la complexité de l'article » et « les principes contenus dans les commentaires concernant la répartition sont valables mais peu pratiques ». Le Comité a estimé que ces commentaires se rapportent davantage à la question générale de savoir si l'article 17 devrait être inclus dans une convention plutôt qu'à la question spécifique de l'origine et de la répartition du revenu couvert par l'article.

47. Un commentateur a suggéré que « pour respecter l'esprit de l'article 17, il serait approprié d'imposer dans l'État où l'activité est accomplie uniquement les montants que le sportif ou l'artiste reçoit en plus ou spécifiquement au titre de l'accomplissement de ses activités dans l'autre État. À l'inverse, lorsque l'artiste ou le sportif ne reçoit pas de rémunération supplémentaire au titre des activités accomplies dans l'autre État, nous estimons que sa rémunération ordinaire devrait être imposée uniquement dans son État de résidence ». Le Comité a estimé que cette interprétation ne serait pas conforme au texte de l'article 17 ; comme l'indique le paragraphe 14.1 proposé, les États qui souhaitent exempter la rémunération de salariés d'une équipe sportive ou d'orchestres du champ d'application de l'article 17 sont libres de le faire en modifiant le texte de l'article.

48. Enfin, un commentateur a demandé des éclaircissements supplémentaires concernant deux types spécifiques de paiements : le paiement de jours de maladie par un tiers au titre d'un accident du travail (un artiste ou un athlète est blessé au cours d'un spectacle ou d'une manifestation et reçoit une indemnité versée par son employeur, une compagnie d'assurance privée ou un régime public d'assurance maladie) ainsi que les commissions d'engagement (« un artiste est rémunéré pour sa disponibilité à accomplir des activités au sein d'une troupe dans le pays où a lieu le spectacle »). Le Comité a jugé impossible de donner une réponse générale concernant la première catégorie de paiement, qui couvre des versements très différents (revenu au titre d'un emploi, indemnité d'assurance ou prestations sociales, par exemple) ; il a néanmoins décidé d'examiner la façon dont les conventions traitent ces paiements dans le cadre d'un autre projet concernant les paiements reçus suite à la cessation d'emploi. S'agissant du deuxième type de paiement, il a estimé qu'il s'apparente au salaire versé à un membre d'une équipe sportive qui est rémunéré indépendamment de sa participation effective à un match : l'application de l'article 17 ne dépend pas de sa participation effective au match, mais de sa présence dans un État aux fins de ses activités en tant que sportif, ce qui inclut le fait d'être disponible pour le match.

49. Le Comité a estimé que ces commentaires ne justifiaient pas d'apporter des modifications supplémentaires à la proposition. Comme on l'a vu, le Comité a déjà procédé à un certain nombre de modifications aux Commentaires afin de remplacer, dans la version anglaise, le terme « *sportsman* » par « *sportsperson* » et de remplacer les références prêtant à confusion aux paiements qui sont « directement ou indirectement liés » aux activités d'un artiste ou d'un sportif. Hormis ces changements, la version suivante des paragraphes 9.2 et 9.3, qui a été adoptée par le Comité, est identique à la proposition figurant dans le projet :

Ajouter les paragraphes 9.2 et 9.3 suivants aux Commentaires sur l'article 17 :

9.2 *Les artistes et les sportifs exercent souvent leurs activités dans différents États, ce qui nécessite de déterminer la fraction de leur revenu tirée des activités exercées dans chaque État. Bien que les faits et circonstances propres à chaque cas soient déterminants, les principes généraux suivants sont utiles à cette fin :*

- *Un élément de revenu qui est étroitement lié à des activités spécifiques exercées par l'artiste ou le sportif dans un État (par exemple, un prix décerné au vainqueur d'une compétition sportive se déroulant dans cet État ; une indemnité journalière versée au titre de la participation à un tournoi ou à un stage d'entraînement dans cet État ; une somme payée à un musicien pour un concert donné dans un État) sera considéré comme perçu au titre des activités exercées dans cet État.*
- *Comme l'indique le paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 15, l'emploi est exercé à l'endroit où le salarié est physiquement présent lorsqu'il exerce les activités au titre desquelles les revenus liés à l'emploi sont payés. Lorsque la rémunération perçue par un artiste ou un sportif salarié d'une équipe, d'une troupe ou d'un orchestre couvre diverses activités qui doivent être exercées au cours d'une certaine période (par exemple, un salaire annuel couvrant différentes activités telles que : entraînements ou répétitions ; déplacements avec l'équipe, la troupe ou l'orchestre ; participation à un match ou à un spectacle public, etc.), il convient donc, sauf s'il s'avère que tout ou partie de la rémunération doit être répartie différemment, de répartir ce salaire ou cette rémunération en fonction des jours de travail passés dans chaque État dans lequel l'artiste ou le sportif est tenu, en vertu de son contrat de travail, d'exercer ces activités.*

9.3 *Les exemples suivants illustrent ces principes :*

- *Exemple 1 : un chanteur non salarié perçoit une rémunération forfaitaire pour un certain nombre de concerts donnés dans différents États, à laquelle s'ajoute 5 % du total des*

ventes de billets de chaque concert. Dans ce cas, il semble approprié de répartir la rémunération forfaitaire en fonction du nombre de concerts donnés dans chaque État, mais de répartir la rémunération liée au pourcentage des ventes de billets en fonction de l'endroit où ont eu lieu les concerts pour lesquels les billets ont été vendus.

- *Exemple 2 : un coureur cycliste est salarié d'une équipe. Aux termes de son contrat de travail, il est tenu de voyager avec son équipe, d'être présent lors de conférences de presse publiques organisées par son équipe et de participer aux entraînements et aux courses qui ont lieu dans différents pays. Il perçoit un salaire annuel fixe majoré de primes en fonction de son classement à l'issue des courses. Dans ce cas, il semble approprié de répartir le salaire en fonction du nombre de jours de travail durant lesquels il est présent dans chaque État où il exerce les activités liées à son emploi (par exemple, déplacements, entraînements, courses, apparitions publiques) et de répartir les primes en fonction de l'endroit où les courses correspondantes ont eu lieu.*

5. Catégories spéciales de paiements

Revenu tiré de l'exploitation de produits dérivés et prix et récompenses accordés par une fédération, une association ou une ligue nationale

50. Le projet pour commentaires proposait d'ajouter un nouveau paragraphe 8.1 et de modifier le paragraphe 9 afin de préciser si l'article 17 s'applique à divers paiements, y compris les prix et récompenses accordés par une fédération, une association ou une ligue nationale en lien avec une manifestation sportive spécifique, les droits de parrainage et la rémunération liée à l'exploitation de produits dérivés.

51. Un commentateur a fait observer que la deuxième phrase du paragraphe 9 indique que d'autres articles s'appliquent lorsqu'il « n'y a pas de lien *direct* » entre le revenu et l'accomplissement d'activités, mais le paragraphe ajoute que « l'article 17 s'applique aux revenus de la publicité ou du parrainage qui sont directement *ou indirectement* liés aux manifestations ou spectacles ». Selon ce commentateur, « le lien indirect entre le revenu et la manifestation ou le spectacle pose de grands problèmes ». Comme on l'a déjà expliqué, le Comité a reconnu que les Commentaires contenaient des références pouvant prêter à confusion à des paiements qui sont « directement ou indirectement liés » aux activités d'un artiste ou d'un sportif et a donc décidé d'utiliser une terminologie plus cohérente dans le paragraphe 9 et dans l'ensemble des Commentaires sur l'article 17. En outre, le paragraphe 9 a été modifié afin d'apporter des précisions sur le lien nécessaire pour qu'un paiement soit couvert par l'article 17.

52. Un autre commentateur a suggéré qu'il existait une différence entre le revenu publicitaire, les droits de sponsoring et les droits de parrainage. Il a ajouté que « c'est un domaine complexe sur lequel l'article 17 ne fournit guère d'indications. Nous pensons qu'il est nécessaire d'analyser plus en détail les définitions du revenu qui doit être imposé au titre de l'article 17. Des consultations supplémentaires avec les parties prenantes s'imposent, mais il nous apparaît essentiel d'établir ces principes et de déterminer si les différents types de revenu devraient être soumis à l'impôt en vertu de l'article 17 ». Le Comité a toutefois estimé qu'au regard des différences entre les types de paiements et les dispositions des contrats pertinents, il serait très difficile d'aller au-delà des principes généraux exposés dans le paragraphe 9.

53. S'agissant des droits de parrainage (paiement versé à un joueur de tennis qui porte sur ses vêtements le logo ou la marque commerciale d'un sponsor, par exemple), un commentateur a suggéré que l'article 17 ne devrait pas s'appliquer « lorsque ces montants sont perçus en vertu d'un accord mondial avec une marque commerciale qui couvre des aspects aussi divers que la diffusion d'annonces publicitaires ou l'utilisation exclusive de ses équipements sportifs, et lorsque la fixation de cette rémunération n'a aucun lien avec le lieu où l'activité sera exercée ». Comme on l'a vu, le Comité a modifié le paragraphe 9 afin de

préciser le type de lien qui est requis entre le paiement et l'événement spécifique pour que l'article 17 s'applique.

54. Selon un commentateur, bien que le paragraphe 9 indique que les redevances versées au titre de droits de la propriété intellectuelle sont normalement couvertes par l'article 12 plutôt que par l'article 17, « on ne sait pas précisément dans quelles circonstances l'article 12 est supplanté par l'article 17 et les Commentaires ne fournissent aucune explication à cet égard. » Ce commentateur a suggéré de modifier « la phrase 'Les redevances correspondant à des droits de la propriété intellectuelle relèvent normalement de l'article 12 plutôt que de l'article 17' en supprimant le terme 'normalement'. Toute la dernière phrase du paragraphe 9 devrait être supprimée. Cette phrase ne fournit ni éclaircissement ni explication, mais brouille la situation s'agissant de la distinction entre les revenus liés au droit d'auteur et les revenus liés à un spectacle ou à une manifestation ». Compte tenu des explications déjà fournies dans les Commentaires sur l'article 12 (voir, par exemple, le paragraphe 18 des Commentaires), le Comité n'a pas jugé nécessaire de donner des explications supplémentaires sur la distinction entre les articles 12 et 17 dans les Commentaires sur l'article 17. Il a toutefois reconnu que si les CD musicaux d'un artiste sont vendus lors d'un concert, l'article 12, et non l'article 17, s'appliquerait aux redevances (éventuelles) au titre du droit d'auteur perçues par l'artiste sur ces ventes. C'est pourquoi il a décidé de modifier la dernière phrase du paragraphe 9 proposé afin de clarifier ce point.

55. Voici la version révisée des propositions correspondantes que le Comité a adoptée après examen de ces commentaires :

Ajouter le paragraphe 8.1 suivant aux Commentaires sur l'article 17 :

8.1 Ce paragraphe s'applique quelle que soit l'entité qui verse le revenu. Par exemple, il couvre les prix et récompenses accordés par une fédération, une association ou une ligue nationale à une équipe ou à un individu en lien avec une manifestation sportive spécifique.

*Remplacer le paragraphe 9 des Commentaires sur l'article 17 par ce qui suit (les modifications apportées au texte existant du paragraphe sont indiquées au moyen de ~~ratures~~ pour les suppressions et d'**italiques gras** pour les additions):*

9. Outre les droits obtenus au titre des manifestations ***ou spectacles*** auxquels ils participent directement, les artistes et sportifs perçoivent souvent des revenus sous forme de redevances, de droits de publicité ou de parrainage. En général, d'autres articles seront applicables chaque fois qu'il n'y a pas de ~~lien direct~~ ***relation étroite*** entre les revenus et ~~un spectacle public donné par l'artiste ou le sportif~~ ***l'exercice d'activités*** dans le pays intéressé. ***Cette relation étroite existe généralement lorsqu'on ne peut pas considérer raisonnablement que le revenu aurait été obtenu si ces activités n'avaient pas été exercées. Cette relation peut être liée au moment où a lieu la manifestation générant le revenu (par exemple, un paiement reçu par un joueur de golf professionnel au titre d'un entretien accordé pendant un tournoi auquel il participe) ou à l'objet de cette rémunération (par exemple, un paiement versé à un joueur de tennis vedette en contrepartie de l'utilisation de son image sur des affiches qui font la publicité d'un tournoi auquel il participera).*** Les redevances correspondant à des droits de la propriété intellectuelle relèvent normalement de l'article 12 plutôt que de l'article 17 (voir ***le*** paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12) mais en général les droits de publicité et de parrainage sortent du cadre de l'article 12. L'article 17 s'applique aux revenus de la publicité ou du parrainage, etc. qui ~~sont directement ou indirectement liés aux~~ ***ont une relation étroite avec des manifestations ou spectacles qui ont lieu dans un État donné (par exemple, un paiement versé à un joueur de tennis qui porte sur son polo le logo, la marque commerciale ou le nom commercial d'un sponsor au cours d'un match). Cette relation étroite peut résulter d'un accord contractuel qui régit la participation à une manifestation désignée ou à un certain nombre***

de manifestations non précisées ; dans ce dernier cas, un État contractant dans lequel une ou plusieurs de ces manifestations ont lieu peut imposer une partie des droits de publicité ou de parrainage correspondants (comme il le ferait, par exemple, dans le cas d'une rémunération couvrant un certain nombre de spectacles non précisés ; voir les paragraphes 9.2 et 9.3). Les revenus du même type qui ne peuvent être imputés à ces manifestations ou spectacles relèvent des règles normales de l'article 7 ou de l'article 15, le cas échéant. Les versements reçus en cas d'annulation d'un spectacle sortent également du cadre de l'article 17 et relèvent des l'articles 7 ou 15, selon le cas. Divers paiements peuvent être effectués en lien avec l'exploitation de produits dérivés ; alors que le versement à un artiste ou à un sportif d'une partie du revenu tiré de l'exploitation de produits dérivés étroitement lié à une manifestation ou spectacle mais qui ne constitue pas des redevances relève normalement de l'article 17, le versement d'un revenu tiré de l'exploitation de produits dérivés à la suite de ventes réalisées dans un pays sans relation étroite avec des manifestations ou spectacles ayant eu lieu dans ce pays et qui ne constitue pas des redevances est normalement couvert par l'article 7 (ou par l'article 15, si ce revenu est versé à un salarié).

Paiements au titre d'une diffusion

56. Le projet pour commentaires proposait d'ajouter un nouveau paragraphe 9.4 portant sur les paiements pour l'obtention de droits de diffusion.

57. Un seul commentateur s'est exprimé sur ce paragraphe proposé ; selon lui, « le [p]aragraphe 9.4 crée une confusion entre les sources de revenu et nécessite des précisions supplémentaires. Lorsqu'un spectacle donne lieu à une diffusion, la rémunération au titre du spectacle peut être soumise à l'article 17, mais des paiements peuvent couvrir à la fois le spectacle et le droit de l'enregistrer en vue d'une ou de plusieurs diffusions ultérieures. Le paiement au titre de ce droit relève du droit d'auteur et est couvert par l'article 12 ». Selon le Comité, étant donné que le paragraphe 9.4 vise uniquement les paiements effectués « au titre de la diffusion simultanée d'un spectacle », ce paragraphe ne confond pas ces paiements avec ceux en contrepartie du « droit d'enregistrer le spectacle en vue d'une ou de plusieurs diffusions ultérieures ». Lorsque le même paiement couvre à la fois le droit de diffusion simultanée et le droit d'enregistrement en vue de diffusions futures, les principes du paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12 doivent être suivis et il ne faut pas considérer que la totalité du paiement est couverte par l'article 12.

58. Le même commentateur a estimé que lorsqu'un spectacle est enregistré et l'artiste ne détient pas le droit d'auteur sur l'enregistrement mais a le droit d'être rémunéré au titre de cet enregistrement, ce paiement ne relève pas de l'article 17 ; il a ajouté que l'article 17 ne s'appliquerait pas « lorsque les artistes détiennent leurs propres droits d'auteur et le paiement est effectué à leur propre société ». Le Comité a toutefois jugé que ces situations devraient également être traitées conformément aux principes exposés dans le paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12.

59. Le Comité a estimé que ces commentaires ne justifiaient pas de modifier la proposition et a adopté le paragraphe 9.4 suivant, qui est identique à la proposition contenue dans le projet, sous réserve du remplacement du terme « *sportsman* » dans la version anglaise et d'une clarification mineure concernant les droits de diffusion revenant à des équipes qui sont membres d'une ligue :

Ajouter le paragraphe 9.4 suivant aux Commentaires sur l'article 17 :

9.4 Les paiements au titre de la diffusion simultanée d'une prestation d'un artiste ou d'un sportif versés directement à l'artiste ou au sportif ou à son profit (par exemple, un paiement effectué à la société de promotion de l'artiste ou du sportif) tombent sous le coup de l'article 17

(voir le paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12, qui porte aussi sur les paiements au titre des ventes ou de la diffusion publique ultérieures d'enregistrements de la prestation). Si toutefois le paiement est effectué à un tiers (au propriétaire des droits de diffusion, par exemple) et qu'il ne bénéficie pas à l'artiste, ce paiement n'est pas lié aux activités personnelles de l'artiste et, partant, ne constitue pas un revenu d'activités qu'un artiste ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité. Lorsque, par exemple, l'organisateur d'un tournoi de football détient tous les droits de la propriété intellectuelle qui se rattachent à la manifestation et, à ce titre, perçoit une rémunération pour les droits de diffusion liés à la manifestation, l'article 17 ne s'applique pas à cette rémunération ; de même, l'article 17 ne s'applique pas à la fraction de cette rémunération qui sera versée aux équipes participantes et qui ne sera pas redistribuée aux joueurs et ne bénéficie pas de quelque autre manière aux joueurs. La question de savoir si ces paiements constituent des redevances couvertes par l'article 12 dépendra, entre autres facteurs, de la nature juridique de ces droits de diffusion, notamment aux termes de la législation sur les droits d'auteur applicable.

Paiements pour des droits à l'image

60. Le projet pour commentaires contenait une dernière proposition visant à ajouter aux Commentaires sur l'article 17 un nouveau paragraphe 9.5 concernant les paiements effectués en contrepartie de l'utilisation, ou du droit d'utilisation, du droit à l'image d'artistes et de sportifs.

61. Les seuls commentaires reçus sur ce paragraphe suggéraient que selon les autorités fiscales britanniques, « l'image » d'un athlète ne peut pas avoir une valeur, et demandaient que ce point soit clarifié. Ces commentaires indiquaient également que le paragraphe était quelque peu ambigu et qu'il convenait de citer des « exemples du type de paiements au titre de l'utilisation de l'image d'un sportif qui, selon l'OCDE, entrent ou non pas dans le champ de l'article 17 ». Le Comité a toutefois estimé qu'il serait difficile d'aller plus loin que les principes généraux exprimés dans le paragraphe 9.5, et que chaque cas doit être traité à la lumière des faits et circonstances qui lui sont propres, surtout en ce qui concerne les questions de valorisation.

62. Le Comité a conclu que ces commentaires ne justifiaient pas de modifier la proposition. Comme on l'a déjà vu, le Comité a déjà procédé à un certain nombre de modifications aux Commentaires afin de remplacer, dans la version anglaise, le terme « *sportsman* » par « *sportsperson* » et de remplacer les références prêtant à confusion aux paiements qui sont « directement ou indirectement liés » aux activités d'un artiste ou d'un sportif. Ces modifications ont été intégrées dans le paragraphe 9.5, et la version révisée de ce paragraphe telle qu'adoptée par le Comité est la suivante :

Ajouter le nouveau paragraphe 9.5 suivant aux Commentaires sur l'article 17:

9.5 *Il est fréquent que les artistes et sportifs tirent, directement ou indirectement (par exemple, par le biais d'un paiement effectué à la société de promotion de l'artiste ou du sportif), une fraction substantielle de leur revenu sous la forme d'une rémunération en contrepartie de l'utilisation, ou du droit d'utilisation, de leur « droit à l'image », par exemple pour l'utilisation de leur nom, de leur signature ou de leur image personnelle. Lorsque cette utilisation du droit à l'image de l'artiste ou du sportif n'est pas étroitement liée à la prestation de l'artiste ou du sportif dans un État donné, les paiements correspondants ne seront généralement pas couverts par l'article 17 (voir le paragraphe 9 ci-dessus). Il existe néanmoins des cas dans lesquels les paiements à un artiste ou à un sportif qui est résident d'un État contractant, ou à une autre personne, au titre de l'utilisation, ou du droit d'utilisation, du droit à l'image de cet artiste ou de ce sportif constituent en substance une rémunération des activités de cet artiste ou de ce sportif qui entrent dans le champ d'application de l'article 17 et qui se déroulent dans l'autre État*

contractant. En pareils cas, les dispositions du paragraphe 1 ou 2, en fonction des circonstances, s'appliquent.

ANNEXE

VERSION CONSOLIDÉE DES MODIFICATIONS À L'ARTICLE 17 ET AUX COMMENTAIRES SUR CET ARTICLE INCLUSES DANS CE RAPPORT

[Les modifications apportées au texte existant du Modèle de Convention fiscale sont indiquées au moyen de ~~raures~~ pour les suppressions et d'*italiques gras* pour les additions]

Article 17

ARTISTES ET SPORTIFS

1. Nonobstant les dispositions des L'articles 7 et 15, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre État.
2. Lorsque les revenus d'activités qu'un artiste du spectacle ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif ~~lui-même~~ mais à une autre personne, ces revenus sont imposables, nonobstant les dispositions des L'articles 7 et 15, dans l'État contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 17 CONCERNANT L'IMPOSITION DES ARTISTES ET DES SPORTIFS

Paragraphe 1

1. Le paragraphe 1 prévoit que les artistes et les sportifs qui sont des résidents d'un État contractant sont imposables dans l'autre État contractant où ils exercent leurs activités en cette qualité, que celles-ci aient un caractère d'activité d'entreprise ou d'activité salariée. Cette disposition fait donc exception, soit à la règle énoncée à l'article 7 (*sur lequel elle prévaut en vertu du paragraphe 4 de cet article*), soit à celle qui est stipulée au paragraphe 2 de l'article 15.
2. La règle ci-dessus permet d'éviter les difficultés d'ordre pratique qui se posent fréquemment en ce qui concerne l'imposition des artistes et des sportifs qui se produisent à l'étranger. Par ailleurs, des dispositions trop rigides pourraient dans certains cas créer des obstacles aux échanges culturels. Pour pallier cet inconvénient, les États pourront d'un commun accord limiter l'application du paragraphe 1 aux activités d'entreprise. Pour ce faire, il suffira de ~~modifier le texte de l'article de façon à y prévoir qu'il s'applique sous réserve du seul article 7~~ *remplacer les termes « nonobstant les dispositions de l'article 15 » par « sous réserve des dispositions de l'article 15 » aux paragraphes 1 et 2*. Dans ce cas, les artistes et les sportifs recevant un traitement ou un salaire tomberont automatiquement sous le coup de l'article 15 et bénéficieront des exemptions prévues au paragraphe 2 de cet article.
3. Le paragraphe 1 vise les artistes et sportifs. Il n'est pas possible de donner une définition précise du terme « artiste » mais le paragraphe 1 donne des exemples de personnes qui peuvent être considérées comme tels. Cette liste ne doit pas être considérée comme exhaustive. D'une part, ce

terme inclut clairement l'acteur de théâtre, l'acteur de cinéma ~~et~~ l'acteur participant à des films publicitaires télévisés (ancien sportif compris). L'article peut aussi être appliqué aux artistes et sportifs participant à des activités de nature politique, sociale, religieuse ou charitable dès lors que ces activités comportent un élément de divertissement. Par contre, il ne s'applique pas aux intervenants invités à un colloque (*par exemple, un ancien responsable politique rémunéré pour une intervention*), à un modèle qui se produit en cette qualité (*qui présente des vêtements au cours d'un défilé de mode ou d'une séance photo, par exemple*) et non en tant qu'artiste ni au personnel administratif ou technique (par exemple les caméramen pour le tournage d'un film, les producteurs, les metteurs en scène, les chorégraphes, le personnel technique ou les accompagnateurs d'un groupe pop). Entre les deux, il existe une zone intermédiaire dans laquelle il convient d'apprécier le profil global des activités de la personne intéressée.

4. Un particulier peut à la fois diriger un spectacle et y participer, ou peut diriger et produire un programme de télévision ou un film tout en y jouant un rôle. Dans de tels cas, il convient de déterminer la nature des activités exercées dans le pays où le spectacle a eu lieu. Si celles-ci ont principalement un caractère de prestation scénique, l'article est applicable à tous les revenus correspondants que l'intéressé perçoit dans ce pays. Si, au contraire, la prestation scénique ne constitue qu'une partie négligeable de ses activités dans ce pays, le revenu sera totalement exclu du champ de l'article. Dans les situations intermédiaires, une répartition sera nécessaire.

5. Si aucune définition précise n'est donnée du terme de « sportif », celui-ci ne vise pas seulement les participants à des manifestations athlétiques traditionnelles (comme les coureurs à pied, les sauteurs et les nageurs). Il vise aussi, par exemple, les joueurs de golf, les jockeys, les joueurs de football, de cricket et de tennis ainsi que les coureurs automobiles.

6. L'article s'applique également à d'autres participants à des activités qui ont généralement le caractère de divertissement tels que les joueurs de billard ou de *snooker* et les participants à des tournois d'échec ou de bridge.

7. Le revenu perçu par les imprésarios, etc. pour organiser la prestation d'un artiste ou d'un sportif n'entrent pas dans le champ de l'article, mais tout revenu qu'ils perçoivent pour le compte de l'artiste ou du sportif est naturellement visé par cet article.

8. Le paragraphe 1 s'applique au revenu perçu directement ou indirectement, à titre individuel, par un artiste ou un sportif *qui effectue une prestation en cette qualité*. Dans certains cas, la rémunération n'est pas versée ~~directement~~ à l'exécutant ou à son imprésario/agent *directement au titre d'une prestation spécifique*. Ainsi, un musicien d'orchestre peut percevoir un salaire au lieu d'être payé au cachet ; l'État contractant où se déroule un concert est en droit, conformément au paragraphe 1, d'imposer la part du salaire du musicien qui correspond à ce concert. De même, lorsqu'un artiste ou sportif est employé, par exemple par une société unipersonnelle, l'État où l'activité est exercée peut imposer une fraction appropriée de toute rémunération versée à la personne physique. En outre, lorsque la législation du pays permet de faire abstraction de telles entités, et de traiter les revenus comme revenant directement à l'individu, le paragraphe 1 permet à l'État où s'est déroulé un spectacle ~~produite la prestation~~ d'imposer le revenu perçu par l'entité au profit de l'individu pour *cette prestation* ~~–spectacle~~, même si ce revenu ne lui est pas versé effectivement sous forme de rémunération.

8.1 *Ce paragraphe s'applique quelle que soit l'entité qui verse le revenu. Par exemple, il couvre les prix et récompenses accordés par une fédération, une association ou une ligue nationale à une équipe ou à un individu en lien avec une manifestation sportive spécifique.*

9. Outre les droits obtenus au titre des manifestations *ou spectacles* auxquels ils participent directement, les artistes et sportifs perçoivent souvent des revenus sous forme de redevances, de droits de publicité ou de parrainage. En général, d'autres articles seront applicables chaque fois qu'il n'y a pas de ~~lien direct~~ *relation étroite* entre les revenus et ~~un spectacle public donné par l'artiste ou le sportif~~ *l'exercice d'activités* dans le pays intéressé. *Cette relation étroite existe généralement lorsqu'on ne peut pas considérer raisonnablement que le revenu aurait été obtenu si ces activités n'avaient pas été exercées. Cette relation peut être liée au moment où a lieu la manifestation générant le revenu (par exemple, un paiement reçu par un joueur de golf professionnel au titre d'un entretien accordé pendant un tournoi auquel il participe) ou à l'objet de cette rémunération (par exemple, un paiement versé à un joueur de tennis vedette en contrepartie de l'utilisation de son image sur des affiches qui font la publicité d'un tournoi auquel il participera).* Les redevances correspondant à des droits de la propriété intellectuelle relèvent normalement de l'article 12 plutôt que de l'article 17 (voir *le* paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12) mais en général les droits de publicité et de parrainage sortent du cadre de l'article 12. L'article 17 s'applique aux revenus de la publicité ou du parrainage, etc. qui ~~sont directement ou indirectement liés aux~~ *ont une relation étroite avec* des manifestations ou spectacles qui ont lieu dans un État donné (*par exemple, un paiement versé à un joueur de tennis qui porte sur son polo le logo, la marque commerciale ou le nom commercial d'un sponsor au cours d'un match*). *Cette relation étroite peut résulter d'un accord contractuel qui régit la participation à une manifestation désignée ou à un certain nombre de manifestations non précisées ; dans ce dernier cas, un État contractant dans lequel une ou plusieurs de ces manifestations ont lieu peut imposer une partie des droits de publicité ou de parrainage correspondants (comme il le ferait, par exemple, dans le cas d'une rémunération couvrant un certain nombre de spectacles non précisés ; voir les paragraphes 9.2 et 9.3).* Les revenus du même type qui ne peuvent être imputés à ces manifestations ou spectacles relèvent des règles normales de l'article 7 ou de l'article 15, le cas échéant. Les versements reçus en cas d'annulation d'un spectacle sortent également du cadre de l'article 17 et relèvent des *l'*articles 7 ou 15, selon le cas. *Divers paiements peuvent être effectués en lien avec l'exploitation de produits dérivés ; alors que le versement à un artiste ou à un sportif d'une partie du revenu tiré de l'exploitation de produits dérivés étroitement lié à une manifestation ou spectacle mais qui ne constitue pas des redevances relève normalement de l'article 17, le versement d'un revenu tiré de l'exploitation de produits dérivés à la suite de ventes réalisées dans un pays sans relation étroite avec des manifestations ou spectacles ayant eu lieu dans ce pays et qui ne constitue pas des redevances est normalement couvert par l'article 7 (ou par l'article 15, si ce revenu est versé à un salarié).*

9.1 *Hormis les exemples ci-dessus, il existe un certain nombre de cas où il peut être difficile de déterminer si un élément de revenu spécifique est perçu par une personne en sa qualité d'artiste ou de sportif à l'occasion d'activités personnelles exercées en cette qualité. Les principes suivants peuvent être utiles pour traiter ces situations :*

- *La référence à « un artiste ou un sportif » englobe toute personne qui intervient en cette qualité, même lors d'une manifestation unique. Aussi, l'article 17 peut s'appliquer à un amateur qui remporte un prix assorti d'une somme d'argent à l'issue d'une manifestation sportive, ou à une personne qui n'est pas un acteur mais qui perçoit un cachet pour une apparition unique dans un film ou dans une annonce publicitaire à la télévision.*
- *Comme indiqué dans les paragraphes précédents, les activités d'un artiste ou d'un sportif ne se limitent pas à la participation à un spectacle ou à une manifestation sportive dans un État donné, mais incluent également, à titre d'exemple, sa présence dans un film publicitaire ou lors d'interviews menés dans cet État qui sont étroitement liés à cette participation.*

- *Le simple fait de commenter ou de rendre compte d'un spectacle ou d'une manifestation sportive à laquelle le commentateur lui-même ne participe pas n'est pas assimilable à l'activité d'un artiste ou d'un sportif agissant en cette qualité. Par exemple, le cachet qu'un ancien sportif ou qu'un sportif victime d'une blessure perçoit parce qu'il commente la retransmission d'une manifestation sportive à laquelle il ne participe pas ne serait pas couvert par l'article 17.*
- *La préparation, comme les répétitions et l'entraînement, fait partie des activités normales des artistes et des sportifs. Si un artiste ou un sportif est rémunéré pour le temps consacré aux répétitions, aux entraînements ou aux activités de préparation similaires accomplies dans un État (ce qui est très fréquent pour des artistes et sportifs salariés, mais peut également se produire pour une personne travaillant à son compte, comme un chanteur d'opéra tenu par contrat de participer à un certain nombre de répétitions), la rémunération correspondante, ainsi que la rémunération pour le temps passé à voyager dans cet État pour les spectacles, les répétitions et les entraînements (ou des activités de préparation similaires), relèveraient de cet article. Ce principe vaut indépendamment du fait que ces répétitions, entraînements ou préparations similaires se rattachent ou non à des manifestations publiques spécifiques dans cet État (par exemple, la rémunération versée au titre de la participation à un stage de préparation d'avant-saison serait couverte).*

9.2 *Les artistes et les sportifs exercent souvent leurs activités dans différents États, ce qui nécessite de déterminer la fraction de leur revenu tirée des activités exercées dans chaque État. Bien que les faits et circonstances propres à chaque cas soient déterminants, les principes généraux suivants sont utiles à cette fin :*

- *Un élément de revenu qui est étroitement lié à des activités spécifiques exercées par l'artiste ou le sportif dans un État (par exemple, un prix décerné au vainqueur d'une compétition sportive se déroulant dans cet État ; une indemnité journalière versée au titre de la participation à un tournoi ou à un stage d'entraînement dans cet État ; une somme payée à un musicien pour un concert donné dans un État) sera considéré comme perçu au titre des activités exercées dans cet État.*
- *Comme l'indique le paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 15, l'emploi est exercé à l'endroit où le salarié est physiquement présent lorsqu'il exerce les activités au titre desquelles les revenus liés à l'emploi sont payés. Lorsque la rémunération perçue par un artiste ou un sportif salarié d'une équipe, d'une troupe ou d'un orchestre couvre diverses activités qui doivent être exercées au cours d'une certaine période (par exemple, un salaire annuel couvrant différentes activités telles que : entraînements ou répétitions ; déplacements avec l'équipe, la troupe ou l'orchestre ; participation à un match ou à un spectacle public, etc.), il convient donc, sauf s'il s'avère que tout ou partie de la rémunération doit être répartie différemment, de répartir ce salaire ou cette rémunération en fonction des jours de travail passés dans chaque État dans lequel l'artiste ou le sportif est tenu, en vertu de son contrat de travail, d'exercer ces activités.*

9.3 *Les exemples suivants illustrent ces principes :*

- *Exemple 1 : un chanteur non salarié perçoit une rémunération forfaitaire pour un certain nombre de concerts donnés dans différents États, à laquelle s'ajoute 5 % du total des ventes de billets de chaque concert. Dans ce cas, il semble approprié de répartir la rémunération forfaitaire en fonction du nombre de concerts donnés dans chaque État, mais de répartir la rémunération liée au pourcentage des ventes de billets en fonction de l'endroit où ont eu lieu les concerts pour lesquels les billets ont été vendus.*

- *Exemple 2 : un coureur cycliste est salarié d'une équipe. Aux termes de son contrat de travail, il est tenu de voyager avec son équipe, d'être présent lors de conférences de presse publiques organisées par son équipe et de participer aux entraînements et aux courses qui ont lieu dans différents pays. Il perçoit un salaire annuel fixe majoré de primes en fonction de son classement à l'issue des courses. Dans ce cas, il semble approprié de répartir le salaire en fonction du nombre de jours de travail durant lesquels il est présent dans chaque État où il exerce les activités liées à son emploi (par exemple, déplacements, entraînements, courses, apparitions publiques) et de répartir les primes en fonction de l'endroit où les courses correspondantes ont eu lieu.*

9.4 *Les paiements au titre de la diffusion simultanée d'une prestation d'un artiste ou d'un sportif versés directement à l'artiste ou au sportif ou à son profit (par exemple, un paiement effectué à la société de promotion de l'artiste ou du sportif) tombent sous le coup de l'article 17 (voir le paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12, qui porte aussi sur les paiements au titre des ventes ou de la diffusion publique ultérieures d'enregistrements de la prestation). Si toutefois le paiement est effectué à un tiers (au propriétaire des droits de diffusion, par exemple) et qu'il ne bénéficie pas à l'artiste, ce paiement n'est pas lié aux activités personnelles de l'artiste et, partant, ne constitue pas un revenu d'activités qu'un artiste ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité. Lorsque, par exemple, l'organisateur d'un tournoi de football détient tous les droits de la propriété intellectuelle qui se rattachent à la manifestation et, à ce titre, perçoit une rémunération pour les droits de diffusion liés à la manifestation, l'article 17 ne s'applique pas à cette rémunération ; de même, l'article 17 ne s'applique pas à la fraction de cette rémunération qui sera versée aux équipes participantes et qui ne sera pas redistribuée aux joueurs et ne bénéficie pas de quelque autre manière aux joueurs. La question de savoir si ces paiements constituent des redevances couvertes par l'article 12 dépendra, entre autres facteurs, de la nature juridique de ces droits de diffusion, notamment aux termes de la législation sur les droits d'auteur applicable.*

9.5 *Il est fréquent que les artistes et sportifs tirent, directement ou indirectement (par exemple, par le biais d'un paiement effectué à la société de promotion de l'artiste ou du sportif), une fraction substantielle de leur revenu sous la forme d'une rémunération en contrepartie de l'utilisation, ou du droit d'utilisation, de leur « droit à l'image », par exemple pour l'utilisation de leur nom, de leur signature ou de leur image personnelle. Lorsque cette utilisation du droit à l'image de l'artiste ou du sportif n'est pas étroitement liée à la prestation de l'artiste ou du sportif dans un État donné, les paiements correspondants ne seront généralement pas couverts par l'article 17 (voir le paragraphe 9 ci-dessus). Il existe néanmoins des cas dans lesquels les paiements à un artiste ou à un sportif qui est résident d'un État contractant, ou à une autre personne, au titre de l'utilisation, ou du droit d'utilisation, du droit à l'image de cet artiste ou de ce sportif constituent en substance une rémunération des activités de cet artiste ou de ce sportif qui entrent dans le champ d'application de l'article 17 et qui se déroulent dans l'autre État contractant. En pareils cas, les dispositions du paragraphe 1 ou 2, en fonction des circonstances, s'appliquent.*

10. L'article ne fait pas mention des modalités de calcul du revenu visé. Il revient à la législation nationale de chaque État contractant de déterminer l'importance des déductions éventuelles au titre des dépenses. Les législations nationales diffèrent sur ce point, certaines prévoyant une imposition à la source à un taux peu élevé applicable à la rémunération brute versée aux artistes ou aux sportifs. De telles dispositions s'appliquent parfois aussi aux revenus versés à des groupes ou à des équipes, troupes, etc. constituées en personnes morales. Certains États peuvent néanmoins considérer que l'imposition du montant brut peut être inappropriée dans certaines circonstances même si le taux

applicable est bas. Ces États peuvent souhaiter offrir au contribuable la possibilité d'être imposé sur un montant net. Ce résultat pourrait être obtenu en incluant un paragraphe rédigé comme suit :

Lorsqu'un résident d'un État contractant tire un revenu auquel il est fait référence au paragraphe 1 ou 2 et que ce revenu est imposable dans l'autre État contractant sur la base du montant brut, cette personne peut, dans un délai de [délai à déterminer par les États contractants], demander par écrit à l'autre État contractant que ce revenu soit imposable dans cet autre État sur la base d'un montant net. Cette demande doit être acceptée par cet autre État. Pour déterminer le revenu imposable de ce résident dans l'autre État, sont admises en déduction les dépenses déductibles selon la législation nationale de l'autre État qui sont exposées aux fins des activités exercées dans cet autre État et dont la déduction est accordée à un résident de cet autre État qui exerce des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues.

10.1 Certains États peuvent aussi considérer qu'il serait inapproprié d'appliquer l'article 17 à un artiste ou un sportif non résident qui ne serait pas par ailleurs imposable dans un État contractant (conformément aux dispositions de l'article 7 ou 15, par exemple) et qui, au cours d'une année d'imposition donnée, ne tire que de faibles revenus d'activités exercées dans cet État. Les États qui souhaitent exclure ces situations de l'application de l'article 17 peuvent le faire en utilisant une version alternative du paragraphe 1 ainsi rédigée :

Nonobstant les dispositions de l'article 7, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre État, sauf si le montant brut de ces revenus tirés par ce résident de ces activités exercées au cours d'une année d'imposition de l'autre État contractant ne dépasse pas un montant équivalent à [15 000 droits de tirage spéciaux du FMI] libellé dans la monnaie de cet autre État au début de cette année d'imposition, ou tout autre montant convenu par les autorités compétentes avant cette année d'imposition et au titre de cette année d'imposition.

10.2 Le montant auquel la disposition ci-dessus fait référence est purement indicatif. La référence aux « droits de tirage spéciaux du FMI » évite de renvoyer à la monnaie de l'un des deux États contractants et permet de mentionner un montant qui reste relativement constant en valeur quelles que soient les fluctuations monétaires dans chaque État (les droits de tirage spéciaux du FMI sont basés sur un panier de monnaies révisé périodiquement et sont aisément exprimés dans la plupart des monnaies convertibles). De même, pour simplifier l'administration, la disposition envisagée stipule que la limite applicable dans un État pour une année d'imposition donnée est le montant converti dans la monnaie de cet État au début de cette année. La disposition autorise également les autorités compétentes à réviser ce montant lorsqu'elles le jugent approprié ; toutefois, au lieu d'adopter un montant fixe, certains États peuvent préférer opter pour un mécanisme objectif qui permettrait d'effectuer des révisions périodiques (en remplaçant par exemple le montant par une formule de type « 50 % du PIB moyen par habitant pour les pays de l'OCDE, tel que déterminé par l'OCDE »).

10.3 La disposition proposée n'empêcherait pas les États contractants de prélever l'impôt au moment où le revenu correspondant est perçu et de le rembourser après la fin de l'année lorsqu'il s'avère que le montant minimum n'a pas été dépassé.

10.4 La disposition proposée s'applique uniquement au regard du paragraphe 1 (l'application de la règle à d'autres personnes couvertes par le paragraphe 2 pourrait favoriser une fragmentation des contrats entre de nombreuses entités liées en vue de décupler les avantages de

l'exception). De même, la disposition limite uniquement le droit d'imposition supplémentaire reconnu par l'article 17 et est sans effet sur les droits d'imposition dont dispose l'État de la source en vertu des articles 7 et 15. Par conséquent, elle n'empêcherait pas l'imposition dans la mesure où l'artiste a un établissement stable dans l'État de la source ou est présent dans cet État pendant plus de 183 jours (ou est employé par un employeur qui est un résident de cet État ou qui a un établissement stable dans cet État).

Paragraphe 2

11. Le paragraphe 1 de l'article s'applique aux revenus qu'un artiste ou un sportif tire de ses activités personnelles. Le paragraphe 2 traite des cas où les revenus de ses activités sont attribués à d'autres personnes. Si le revenu d'un artiste ou d'un sportif est réalisé par une autre personne et que l'État de source n'a pas l'autorité législative pour faire abstraction de la personne qui reçoit le revenu de façon à imposer directement l'artiste ou le sportif sur ce revenu, le paragraphe 2 prévoit que la fraction du revenu sur laquelle l'artiste ou le sportif ne peut être imposé peut être imposée comme revenu de la personne qui la reçoit. Si la personne qui reçoit le revenu exerce des activités d'entreprise, l'État de source peut imposer ce revenu même si celui-ci n'est pas imputable à un établissement stable situé dans ce pays. Cependant, il n'en va pas toujours ainsi. Il y a trois cas principaux de ce genre :

- a) Le premier cas est celui où une société de gestion perçoit une rémunération pour la venue par exemple d'un groupe de sportifs (qui n'a pas lui-même la personnalité juridique).
- b) Le deuxième cas est celui d'une équipe, d'une troupe, d'un orchestre, etc. qui est constitué en personne morale. Les revenus des spectacles ou événements sportifs peuvent être versés à cette entité. Les membres de l'équipe, de l'orchestre, etc. seront imposables, en vertu du paragraphe 1, dans l'État où *ils exercent leurs activités d'artistes ou de sportifs* ~~se déroule le spectacle ou l'événement sportif~~, pour toute rémunération (ou tout autre revenu dont ils bénéficient) ~~en contrepartie~~ **provenant de l'exercice de ces activités (voir néanmoins le paragraphe 14.1 ci-dessous)** ~~du spectacle ou de l'événement ; toutefois, si les membres perçoivent une rémunération périodique fixe et s'il est difficile d'attribuer une part de ces revenus à des manifestations particulières, les pays membres peuvent décider, unilatéralement ou bilatéralement, de ne pas l'imposer.~~ Le bénéfice réalisé par cette personne morale du fait ~~de~~ **eed'un** spectacle ou événement serait imposable en vertu du paragraphe 2.
- c) Le troisième cas concerne certains procédés d'évasion fiscale lorsque la rémunération due pour la prestation fournie par un artiste ou par un sportif n'est pas versée à lui-même mais à un tiers, par exemple à ce qu'on appelle une société **de promotion** d'artiste **ou de sportif**, de sorte que le revenu n'est imposé, dans l'État où l'activité est exercée, ni comme rémunération personnelle de l'artiste ou du sportif pour la prestation de ses services, ni comme bénéfice de l'entreprise en l'absence d'un établissement stable. Certains pays font abstraction de tels dispositifs dans leur législation nationale et considèrent les revenus comme réalisés par l'artiste ou le sportif : lorsque c'est le cas, le paragraphe 1 leur permet d'imposer les revenus tirés d'activités exercées sur leur territoire. D'autres pays n'ont pas cette possibilité. Lorsqu'un spectacle y est organisé, le paragraphe 2 permet à l'État en question d'imposer les bénéfices détournés du revenu de l'artiste ou du sportif au profit de l'entité. Toutefois, les États auxquels leur législation nationale ne donne pas les moyens d'appliquer cette disposition ont la faculté de convenir d'autres solutions ou de ne pas faire figurer le paragraphe 2 dans les conventions bilatérales qu'ils concluent.

11.1 L'application du paragraphe 2 ne se limite pas aux situations dans lesquelles l'artiste ou le sportif et l'autre personne à laquelle les revenus sont attribués, par exemple une société de

promotion d'artistes ou de sportifs, sont tous deux résidents d'un même État contractant. Ce paragraphe autorise l'État dans lequel sont exercées les activités d'un artiste ou d'un sportif à imposer les revenus tirés de ces activités et attribués à une autre personne, quelles que soient les autres dispositions de la Convention qui seraient autrement applicables. Ainsi, nonobstant les dispositions de l'article 7, ce paragraphe autorise cet État à imposer les revenus tirés par une société de promotion d'artistes ou de sportifs résidente dans l'autre État contractant, même lorsque l'artiste ou le sportif concerné n'est pas lui-même résident de cet autre État. De la même façon, lorsque les revenus d'un artiste résident de l'un des États contractants sont attribués à une personne, par exemple une société de promotion d'artistes ou de sportifs, qui est résidente d'un État tiers avec lequel l'État de la source ne possède pas de convention fiscale, rien n'empêchera cet État contractant d'imposer cette personne conformément à sa législation nationale.

11.2 Toutefois, le paragraphe 2 ne s'applique pas aux prix que le propriétaire d'un cheval ou que l'écurie à laquelle appartient une voiture de course reçoit au titre des résultats obtenus par le cheval ou par la voiture lors d'une course ou de plusieurs courses qui se déroulent au cours d'une certaine période. En pareil cas, le prix n'est pas attribué au titre des activités personnelles du jockey ou du pilote, mais au titre des activités liées à la propriété et à l'entraînement du cheval, ou à la conception, la construction, la propriété et l'entretien de la voiture. Ce prix ne provient pas des activités personnelles du jockey ou du pilote et n'est pas couvert par l'article 17. Néanmoins, si le propriétaire ou l'écurie reçoit un paiement au titre des activités personnelles du jockey ou du pilote de course, ce revenu peut être imposé comme revenu du jockey ou du pilote aux termes du paragraphe 1 (voir le paragraphe 7 ci-dessus).

11.32 Il convient toutefois de noter qu'en règle générale, quelles que soient les dispositions de l'article 17, la Convention n'empêche pas l'application des mesures générales de lutte contre l'évasion fiscale prévues par la législation de l'État de la source qui permettent à cet État d'imposer soit l'artiste/le sportif, soit la société de promotion dans les cas d'usage abusif, comme le prévoient d'ailleurs les paragraphes 22 et 22.1-24 des Commentaires sur l'article 1.

11.4 Le paragraphe 2 couvre les revenus qui peuvent être considérés comme perçus au titre des activités personnelles d'un artiste ou d'un sportif. Ceci englobe les revenus perçus par une entreprise qui est rémunérée au titre de l'exercice de telles activités (comme une équipe sportive ou un orchestre) mais n'inclut pas, de toute évidence, les revenus de toutes les entreprises qui participent à la production de spectacles ou d'événements sportifs. Par exemple, le revenu perçu par le promoteur indépendant d'un concert sur la vente de billets et l'attribution d'espace publicitaire n'est pas couvert par le paragraphe 2.

11.5 Bien que l'article n'indique pas le mode de calcul des revenus couverts par les paragraphes 1 et 2 et laisse à la législation interne d'un État contractant le soin de déterminer l'importance des déductions éventuelles (voir le paragraphe 10 ci-dessus), le revenu obtenu au titre des activités personnelles d'un sportif ou d'un artiste ne doit pas être imposé deux fois du fait de l'application de ces deux paragraphes. Il s'agira d'une considération importante lorsque, par exemple, le paragraphe 2 autorise un État contractant à imposer la société de promotion d'un artiste sur un paiement perçu par cette société au titre d'activités exercées par l'artiste dans cet État, et le paragraphe 1 autorise aussi cet État à imposer la fraction de la rémunération versée par cette société à l'artiste qui peut être raisonnablement attribuée à ces activités. En pareil cas, l'État contractant peut, en fonction de sa législation interne, soit imposer uniquement la société ou l'artiste sur l'intégralité du revenu attribuable à ces activités, soit imposer chacun d'eux sur une fraction du revenu, par exemple en imposant le revenu perçu par la société tout en autorisant une déduction correspondant à la fraction de la rémunération versée à l'artiste et en imposant l'artiste sur cette fraction.

Autres observations considérations concernant les paragraphes 1 et 2

12. Dans les cas visés aux paragraphes 1 et 2, lorsque l'État dont la personne qui reçoit le revenu est un résident utilise, pour éviter la double imposition, la méthode de l'exemption, cet État serait dans l'impossibilité d'imposer ce revenu même si l'État où la prestation a été fournie ne pouvait pas faire usage de son droit d'imposition ; c'est donc la méthode de l'imputation qui doit être utilisée dans ces cas. Le même résultat pourrait être obtenu en stipulant que l'État dont la personne qui perçoit le revenu est un résident dispose d'un droit subsidiaire d'imposition pour le cas où l'État où les activités sont exercées ne peut faire usage du droit qui lui est conféré par les paragraphes 1 et 2. Les États contractants ont la faculté de choisir l'une ou l'autre de ces méthodes pour s'assurer que le revenu n'échappe pas à l'imposition.

13. En général, l'article 17 s'applique lorsque l'artiste ou le sportif est au service d'un État et perçoit des revenus de cet État ; voir le paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 19. Certaines conventions prévoient que l'article 17 n'est pas applicable aux artistes et aux sportifs qui sont au service d'organismes subventionnés au moyen de fonds publics.

14. Certains pays peuvent estimer qu'il y a lieu d'exclure du champ d'application de l'article les manifestations bénéficiant de fonds publics. Ces pays ont le droit d'insérer une clause à cette fin mais les exonérations doivent être fondées sur des critères objectifs et faciles à définir afin que l'exemption ne soit accordée que dans les cas visés. La clause pourrait être rédigée comme suit :

Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables aux revenus d'activités exercées par des artistes ou des sportifs dans un État contractant si la visite dans cet État est entièrement ou principalement financée par des fonds publics d'un ou des deux États contractants ou de leurs subdivisions politiques ou collectivités locales. Dans ce cas, le revenu n'est imposable que dans l'État contractant où réside l'artiste ou le sportif.

14.1 En outre, compte tenu des difficultés administratives que posent l'attribution à des activités spécifiques se déroulant dans un État de la rémunération globale des différents membres salariés d'une équipe, d'une troupe ou d'un orchestre étranger, et l'imposition de la fraction pertinente de cette rémunération, certains États peuvent juger approprié de ne pas imposer cette rémunération. Bien qu'un État puisse décider de manière unilatérale d'exempter cette rémunération, cette solution unilatérale ne serait pas réciproque et poserait le problème décrit au paragraphe 12 ci-dessus lorsque l'État de résidence de la personne qui perçoit ce revenu utilise la méthode de l'exemption. Ces États peuvent donc juger approprié d'exclure cette rémunération de la portée de l'article. Le paragraphe 2 ci-dessus indique qu'une solution consisterait à modifier le texte de l'article de façon à ce qu'il ne s'applique pas aux revenus d'emploi, mais certains États pourraient préférer une exception plus étroite qui se limite aux cas qu'ils rencontrent fréquemment dans la pratique. Voici un exemple de disposition applicable aux membres d'une équipe sportive qui pourrait être utilisée à cette fin :

Les dispositions de l'article 17 ne s'appliquent pas aux revenus perçus par un résident d'un État contractant au titre d'activités qu'une personne physique exerce dans l'autre État contractant en tant que membre d'une équipe sportive du premier État qui participe à un match organisé dans l'autre État par une ligue à laquelle cette équipe appartient.