

VD_OMNI FI.2006.0113 vom 4. Mai 2007

VD Tribunal cantonal, 2007-05-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2006.0113

FR: VD_OMNI FI.2006.0113 du 4 mai 2007

IT: VD_OMNI FI.2006.0113 del 4 maggio 2007

Regeste

X. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le contribuable qui conteste son assujettissement à l'impôt à la source peut exiger de l'autorité le prononcé d'une décision constatatoire sur ce point. S'il omet de le faire, ni ne satisfait à son devoir de collaborer, il s'expose à une taxation d'office. Dans la procédure de réclamation, il devrait fournir toutes les pièces requises, à peine d'irrecevabilité (consid. 4).

Erwägungen

E. 1

Le litige porte sur l'imposition à la source des revenus tirés par des artistes domiciliés en France, en lien avec la représentation du 28 septembre 2005. C'est au titre du contrat du 7 juillet 2005 que le recourant a été considéré comme débiteur solidaire de l'impôt. Pour l'ACI, il n'y aurait pas de distinction à faire de ce point de vue entre B. _____ et le recourant, ce dont celui-ci semble également convenir, puisqu'il agit pour lui-même.

E. 2

Les artistes (notamment ceux du théâtre), domiciliés à l'étranger, sont soumis à l'impôt sur le revenu de leur activité en Suisse (art. 91 et 92 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct – LIFD, RS 642.11; art. 35 al. 1 let. b de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes – LHID, RS 642.14; art. 139 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux – LI, RSV 642.11). Cet impôt est prélevé à la source, auprès du contribuable. L'organisateur du spectacle en Suisse en est solidairement responsable du paiement (art. 92 al. 4 LIFD, 139 al. 4 LI, mis en relations avec les art. 100 al. 2 LIFD et 135 al. 3 LI, ce dernier applicable par renvoi de l'art. 147 de la même loi). a) Le spectacle donné le 28 septembre 2005 a donné lieu à rémunération. Selon le contrat du 7 juillet 2005, D. _____ a mis à la disposition de B. _____, moyennant paiement de 16'500 EUR, les artistes, les monteurs, les décors, les costumes et les accessoires (art. I let. a du contrat du 14 juin et 7 juillet 2005). D. _____ a également pris en charge, comme employeur, la rémunération du personnel attaché au spectacle, charges sociales et fiscales comprises (art. I, let. a, deuxième phrase), ainsi que les frais de déplacement, d'hébergement et de restauration (art. I, let. b). Le 27 mars 2006, D. _____ a fourni une attestation, selon laquelle les comédiens ont reçu, par représentation, une rémunération brute de 5'736,50 EUR. Ces comédiens sont domiciliés à l'étranger (soit en France). Ayant exercé en Suisse une activité lucrative dépendante de courte durée, ils sont assujettis à l'impôt à la source selon l'art. 91 LIFD. L'impôt fédéral direct retenu à la source est perçu dans le canton duquel les artistes exercent leur activité (art. 107 al. 1 let. b LIFD), soit en l'occurrence le canton de Vaud. Tous ces points sont admis. b) En revanche, le recourant conteste être organisateur de spectacle au sens des art.

92 al. 4 LIFD et 139 al. 4 LI, de sorte qu'il ne serait pas le débiteur solidaire de l'impôt. aa) La loi ne dit pas ce qu'il faut entendre par «organisateur de spectacle» selon l'art. 92 al. 4 LIFD. Il s'agit d'une notion imprécise (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Bâle, 2004, N.26 ad art. 92), soumise à interprétation. Si le texte littéral de la loi n'est pas limpide, si plusieurs interprétations de celui-ci, également soutenables, sont possibles, il faut alors rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment les travaux préparatoires, le but et l'esprit de la règle, les valeurs sur lesquelles elle repose, ainsi que sa relation avec d'autres dispositions légales (ATF 133 V 9 consid. 3.1 p. 10/11, 57 consid. 6.1 p. 61; 132 III 226 consid. 3.3.5 p. 237; 132 V 159 consid. 4.4.1 p. 163/164, 321 consid. 6.1 p. 326, et les arrêts cités). L'organisateur de spectacle mentionné à l'art. 92 al. 4 LIFD doit être distingué du tiers qui a organisé les activités de l'artiste, du sportif ou du conférencier, évoqué à l'al. 1 de la même disposition. Cette dernière notion vise en effet l'agent de l'artiste, du sportif ou du conférencier, c'est-à-dire celui qui gère ses affaires, dans le cadre d'une «société artistique» («Kunstlergesellschaft»; cf. à ce propos ATF du 18 avril 1986, reproduit in: Archives 58 p. 516ss, consid. 2b p. 520-521). En l'occurrence, D._____ doit être assimilé au tiers dont parle l'art. 92 al. 1 LIFD. Par opposition, l'organisateur de spectacle est la personne grâce à laquelle la représentation a pu avoir lieu (cf. Peter Locher, op.cit., N.26 ad art. 92), au lieu et moment prévus, parce qu'elle a fourni la salle, assuré la publicité, pourvu aux réservations, vendu les billets, organisé l'accueil des spectateurs et perçu la recette. Or, telles sont précisément les tâches accomplies par le recourant. Désigné comme l'«organisateur» dans le contrat du 7 juillet 2005, il lui a incombé de fournir le lieu de représentation, y compris le personnel nécessaire au chargement et déchargement du matériel, montage et démontage de la scène, ainsi qu'au service des représentations (art. II let. a). Le recourant était responsable de l'installation et des équipements, de l'accueil et de la sécurité du public et du personnel, y compris la rémunération de ce dernier (art. II let. a al. 3 et 4). Il lui appartenait de vendre les billets et d'encaisser la recette (art. III). Outre le «prix de vente» (art. V), le recourant a payé les droits d'auteur (art. VII). bb) Le recourant fait valoir que le contrat liant B._____ à D._____ serait un contrat de vente de spectacle et non un contrat d'engagement d'artistes. Sur ce point, le recourant méconnaît la distinction que fait précisément la loi entre l'agent de l'artiste et l'organisateur du spectacle. En outre, dans la suite de son argumentation, il soutient que n'étant pas l'employeur des comédiens qui ont joué la pièce, il ne serait pas tenu de payer l'impôt à la source. Sur ce point également, le recourant se méprend sur le sens de la loi, qui met à la charge de l'organisateur du spectacle, et non de l'employeur des artistes, la charge de l'imposition à titre solidaire. Cela s'explique par la nécessité d'assurer la perception de l'impôt: si l'artiste vient en Suisse, comme en l'espèce, pour une seule représentation et que son agent est domicilié à l'étranger, l'autorité fiscale peut redouter que le contribuable ne satisfasse pas à ses obligations; c'est la raison pour laquelle la loi lui permet de se tourner, en cas de besoin, vers l'organisateur du spectacle en Suisse, désigné comme débiteur solidaire de l'impôt. cc) Le contrat ayant pour objet l'engagement d'un artiste est tantôt assimilé au contrat de travail, tantôt considéré comme un contrat d'organisation de spectacle (contrat d'entreprise ou contrat innommé); la distinction entre les deux termes de cette alternative dépend des circonstances, au regard notamment de la durée de l'engagement, de l'obligation de résultat, du mode de rémunération, de devoir de diligence et de fidélité, de la désignation du contrat par les parties; le critère décisif est celui de la relation de subordination ou de dépendance; la première, typique du contrat de travail, n'existe pas dans le contrat d'entreprise (ATF 112

II 41 consid. 1a p. 43-47, et les références citées). A ce propos, le recourant argue du fait que le contrat du 7 juillet 2005 est désigné comme un contrat de vente. Peu importe, au demeurant: dès l'instant où, à raison, le recourant ne prétend pas être lié aux comédiens de la troupe par un contrat de travail, il est indifférent de savoir si l'on se trouve en présence d'un contrat de vente de spectacle ou d'un contrat d'organisation de spectacle. L'essentiel, en l'occurrence, est que le recourant, comme on l'a vu (consid. 1b/aa ci-dessus), a pris en charge l'organisation matérielle de la représentation du 28 septembre 2005. Pour le surplus, et quoi qu'en dise le recourant, le contrat du 7 juillet 2005 présente les traits d'un contrat d'entreprise: les parties au contrat se trouvent dans un rapport de dépendance l'une par rapport à l'autre; la première propose un objet (la pièce, montée, et les comédiens), mais n'a pas la salle; la deuxième dispose d'une salle, mais pas du spectacle; la durée du contrat est brevissime (une seule représentation); chacune assure séparément la rémunération de ses employés; la deuxième verse à la première un montant prédéterminé, indépendant de la recette effectivement réalisée. c) En conclusion sur ce point, l'ACI n'a pas violé la loi en considérant le recourant comme «organisateur de spectacle» au sens des art. 92 al. 4 LIFD et 139 al. 4 LI, partant comme débiteur solidaire de l'impôt à la source perçu sur la rémunération du personnel de D. _____, au titre de la représentation du 28 septembre 2005.

E. 3

Pour le recourant, cette solution consacrerait une double imposition prohibée. Il se prévaut dans ce contexte de la Convention du 9 septembre 1966 conclue entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI-F; RS 0.672.934.91). a) Aux termes de l'art. 19 CDI-F, les revenus qu'un résident d'un Etat tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre Etat 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 Etat (par. 1); lorsque les revenus d'activités qu'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 dans l'Etat où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées (par. 2). Ces conditions sont remplies en l'espèce: les comédiens, résidant en France, ont tiré un revenu de la représentation du spectacle donné en Suisse, où ils sont imposables; le recourant a payé pour cette représentation un prix, dont D. _____ a prélevé une part pour rémunérer les comédiens, ce qui fonde l'assujettissement en Suisse. b) Selon le contrat du 7 juillet 2005, D. _____ a pris en charge la rémunération de son personnel attaché au spectacle, «charges sociales et fiscales comprises» (art. I let. a). A supposer que D. _____ ait payé en France l'impôt sur le revenu afférent à la rémunération des comédiens, comme semble le prétendre le recourant, cet impôt aurait été versé à tort, au regard des règles claires fixées par l'art. 19 CDI-F. Le contribuable pourrait se prévaloir de cette disposition pour réclamer le remboursement au fisc français, en faisant valoir que l'impôt à la source a été prélevé en Suisse. Pour le surplus, il importe peu que D. _____ soit assujettie en France à un impôt sur son bénéfice, car l'objet de celui-ci ne serait de toute manière pas le même que l'impôt sur le revenu des comédiens, seul en cause en l'occurrence. c) Le recourant soutient que la règle de solidarité du paiement de l'impôt, ancrée à l'art. 92 al. 4 LIFD et 139 al. 4 LI, violerait la CDI-F. L'autorité est tenue d'appliquer les lois fédérales et le droit international (art. 191 Cst., reprenant l'art. 113 al. 3 aCst., ATF 126 IV 236 consid. 4b p. 248). En principe, les traités l'emportent sur le droit interne, y compris les lois fédérales (ATF 125 II 417 consid. 4d p. 424-426, et les arrêts

cités). En l'espèce, aucune disposition de la CDI-F n'empêche le législateur national de prévoir une solidarité pour le paiement de l'impôt. La CDI a en effet pour seul but de prévenir les doubles impositions, en posant des règles de conflit pour l'assujettissement des contribuables, lorsque les deux Etats parties à la CDI pourraient le revendiquer. On ne voit pas en quoi l'application de la CDI serait entravée par la règle de l'art. 92 al. 4 LIFD. De toute manière, s'il fallait admettre que sur ce point la LIFD heurterait la CDI, le juge serait néanmoins tenu de l'appliquer (ATF 131 I 66 consid. 4.8 p. 73; 123 II 9 consid. 2 p. 11, et les arrêts cités). Le même principe s'applique à l'art. 139 al. 4 LI, norme qui ne fait que répéter la disposition fédérale immunisée du contrôle de sa conformité au droit supérieur (ATF 131 II 562 consid. 3.2 p. 565-56; 130 I 26 consid. 3.2 p. 32, et les arrêts cités). d) Ainsi, la CDI-F ne fait pas obstacle à la perception de l'impôt à la source en Suisse, selon les modalités spéciales des art. 92 al. 4 LIFD et 139 al. 4 LI.

E. 4

LI, il aurait pu obtenir de l'ACI une décision constatatoire préalable sur ce point. Un surcroît de précaution aurait commandé qu'il clarifiât, dans le contrat passé avec D._____, le règlement de l'impôt à la source. Enfin, il lui aurait appartenu, selon l'art. 191 LI, de retenir sur le prix du contrat le montant de l'impôt, quand bien même il voulait en contester le principe. Or, il n'a rien fait de tout cela. En agissant de la sorte, le recourant a pris le risque délibéré de se trouver dans l'impossibilité de respecter son devoir d'information vis-à-vis de l'ACI et de s'exposer ainsi à une taxation d'office. Ce danger s'est confirmé puisque, quoi qu'en dise le recourant, il n'a pas été en mesure de fournir à l'ACI une copie des contrats de travail liant les comédiens à D._____ et des fiches de salaire y relatives. En effet, l'attestation du 27 mars 2006 est insuffisante à cet égard, et cela pour deux raisons. Premièrement, cette pièce ne comporte pas une liste nominative des comédiens rémunérés pour la représentation du 28 septembre 2005, pas davantage qu'une copie des contrats de travail. Deuxièmement, le montant indiqué de la rémunération (soit 5'736 EUR) est invérifiable; D._____ ne dit pas qu'il se rapporterait au spectacle du 28 septembre 2005, mais se borne à préciser qu'il s'agit là d'un montant forfaitaire, pour chacune des représentations données en France et à l'étranger. L'ACI n'a ainsi pas violé la loi en considérant que le recourant n'avait pas rempli le devoir d'information et de collaboration qui lui incombait, et procédé, partant, à une taxation d'office. d) Il reste à examiner si l'ACI pouvait, au titre de la prestation imposable, retenir le montant de 20'553,70 fr. (équivalent à 16'500 EUR), comme elle l'a fait. Ne sont imposables à la source, au regard des art. 92 LIFD et 139 LI, que les revenus acquis par les comédiens qui ont joué la pièce en question, le 28 septembre 2005 à E._____. Le montant de 16'500 EUR pris en compte par l'ACI correspond au prix payé par le recourant pour la conclusion du contrat du 7 juillet 2005. Il ressort de celui-ci que le prix payé servira à la rémunération non seulement des comédiens, mais aussi de tout le «personnel attaché au spectacle» (art. I let. a; cf. également la mention portée à l'art. V, selon laquelle le prix à payer est la «contrepartie de ce qui précède»). Même si le contrat ne donne aucune précision à cet égard, on suppose qu'il s'agit des personnes assurant l'intendance du spectacle (techniciens de la scène, responsables des décors, des costumes, du matériel et des transports), dont l'effectif est indéterminé. Or, le montant retenu par l'ACI ne fait aucune différenciation à cet égard. Il n'est dès lors pas sûr que la rémunération des seuls comédiens correspondait au prix total du contrat. D'un autre côté, le montant allégué par le recourant, de 5'736 EUR, soit environ un tiers, ne repose sur aucune indication précise et fiable (cf. consid. 4c ci-dessus). Cela étant, conformément à la jurisprudence qui vient d'être rappelée, il

incombait au recourant d'apporter à l'ACI les éléments déterminants pour la fixation de l'impôt, en fournissant les pièces réclamées. En effet, c'est uniquement sur la base des contrats de travail et des fiches de salaire que l'autorité peut réexaminer la taxation d'office, selon la jurisprudence qui vient d'être rappelée (consid. 4a). Comme il a omis de présenter ces documents, le recourant doit assumer la conséquence que sa réclamation contre la taxation d'office était irrecevable, en tant qu'elle portait, à titre subsidiaire, sur le montant de l'impôt dû.

E. 5

Le recours doit ainsi être rejeté, aux frais de son auteur (art. 55 de la loi du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives – LJPA; RSV 173.36). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.