

Tribunale federale  
Tribunal federal

{T 0/2}  
2C\_265/2007 /ajp

Arrêt du 8 octobre 2007  
Ile Cour de droit public

Composition  
MM. et Mme les Juges Hungerbühler, Juge président,  
Müller et Yersin.  
Greffier: M. Dubey.

Parties  
X. \_\_\_\_\_,  
recourant, représenté par Me Stefano Fabbro, avocat,

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, route de Berne 46, 1014 Lausanne,  
Tribunal administratif du canton de Vaud, avenue Eugène-Rambert 15, 1014 Lausanne.

Objet  
Impôt à la source dû par les artistes; solidarité,

recours en matière de droit public contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 4 mai 2007.

Faits :

A.

Le 7 juillet 2005, la société Y. \_\_\_\_\_, à Paris et X. \_\_\_\_\_, à B. \_\_\_\_\_ ont passé un contrat aux termes duquel la première concédait au second le droit de faire représenter le 28 septembre 2005 à Yverdon-Les-Bains la pièce de théâtre "Les Rustres" de Carlo Goldoni dans laquelle jouait notamment le comédien français Michel Galabru pour le prix de 16'500 EUR. Le 22 septembre 2005, la police administrative de la Ville d'Yverdon-Les-Bains a délivré à X. \_\_\_\_\_ l'autorisation nécessaire et a attiré son attention le fait que les cachets d'artistes étrangers sont soumis à l'impôt.

Le 29 septembre 2005, l'Administration cantonale des impôts a remis à X. \_\_\_\_\_ un décompte de paiement pour la perception de l'impôt à la source. Ce dernier s'est opposé au décompte, faisant valoir que la prestation du 28 septembre n'était pas imposable. Le 14 février 2006, l'Administration cantonale a sommé X. \_\_\_\_\_ de produire les renseignements nécessaires à l'établissement de la taxation. Ce dernier a notamment produit le contrat de vente du spectacle daté des 14 juin et 7 juillet 2005 ainsi que deux courriers de Y. \_\_\_\_\_ des 22 novembre 2005 et 26 mars 2006, attestant pour l'un, que les artistes qu'elle engageait ne recevaient pas d'autre rémunération que leur salaire et défraiements figurant sur leur fiche de paie et, pour l'autre, que "les rémunérations brutes versées aux comédiens du spectacle Les Rustres s'élevaient à 5'736 EUR par représentation donnée en tournée en France ou à l'étranger".

Par décision du 23 juin 2006, l'Administration cantonale a arrêté le revenu brut à 25'692 fr. 15, dont elle a déduit 20% au titre de frais d'acquisition forfaitaire, et appliqué un taux d'imposition de 20%, réclamant le paiement de 4'110 fr. 75 d'impôt à la source. Le 21 juillet 20056, X. \_\_\_\_\_ a formé une réclamation qui a été rejetée par l'Administration cantonale le 14 novembre 2006. Le 12 décembre 2006, il a déposé un recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif.

B.

Par arrêt du 4 mai 2007, le Tribunal administratif a rejeté le recours de X. \_\_\_\_\_ contre la décision rendue le 14 novembre 2006 par l'Administration cantonale. Contrairement à ce qu'il affirmait, il devait être considéré comme organisateur du spectacle du 28 septembre 2005. A cet égard, il importait peu que le contrat ait été intitulé "contrat de vente" et que l'intéressé n'ait pas été l'employeur des comédiens qui ont joué la pièce. Ni l'imposition à la source adressée à X. \_\_\_\_\_ ni la règle de solidarité ne violait 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). Pour le surplus, le calcul de l'impôt était correct. L'administration pouvait ne pas se fier à l'attestation lacunaire relative à la rémunération des comédiens.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, X. \_\_\_\_\_ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, de réformer l'arrêt rendu le 4 mai 2007 par le Tribunal administratif en ce sens qu'il soit constaté qu'il n'est pas tenu de verser un montant à titre d'impôt à la source, subsidiairement qu'il est tenu de verser un impôt à la source de 1'441 fr. Il soutient que le Tribunal administratif a violé l'art. 92 al. 4 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) ainsi que la convention de double imposition avec la France. Il se plaint également du calcul de l'impôt, qu'il tient pour erroné.

Le Tribunal administratif renonce à déposer des observations. L'Administration cantonale des impôts et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.

1.1 La décision attaquée a été rendue après l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2007, de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.10), qui remplace la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (cf. art. 131 al. 1 LTF). La présente procédure de recours est donc régie par le nouveau droit (cf. art. 132 al. 1 LTF).

1.2 Déposé en temps utile et dans les formes prévues par la loi (art. 100 al. 1 et 106 al. 2 LTF) contre une décision finale prise en dernière instance cantonale, qui ne peut pas être attaquée devant le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 lettre d LTF; art. 33 lettre i LTAF), le présent recours est en principe recevable pour violation du droit fédéral et du droit international (cf. art. 95 lettres a et b LTF).

1.3 D'après l'art. 139 al. 2 LIFD, lorsque la retenue litigieuse d'impôt à la source repose aussi bien sur le droit fédéral que sur le droit cantonal, le droit cantonal peut, dans ses dispositions d'exécution, prévoir que la procédure de réclamation et celle devant la commission cantonale de recours sont régies par les dispositions cantonales de procédure déterminantes pour la contestation et le réexamen des décisions relatives aux impôts cantonaux perçus à la source. Le canton de Vaud a fait usage de cette possibilité (art. 195 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI/VD; RSVD 642.11]), ce qui explique que l'Administration cantonale n'a rendu qu'une décision de taxation comprenant l'impôt à la source fédéral, cantonal et communal (cf. également l'art. 5 du Règlement du 2 décembre 2002 sur l'imposition à la source [RIS/VD, RSVD 641.11.1]). Il n'y a par conséquent pas lieu de distinguer, comme l'exige la jurisprudence en matière d'impôt direct ordinaire (cf. ATF 130 II 509 consid. 8.3 p. 511), l'examen de l'impôt fédéral direct de celui de l'impôt cantonal et communal harmonisé, le recours en matière de droit public étant ouvert dans les deux cas pour violation du droit fédéral. L'art. 73 de la loi fédéral

du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation fiscale des cantons et des communes (LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14) ne revêt plus de portée propre en l'espèce.

2.

2.1 La Confédération suisse et la République française sont liées par la Convention du 9 septembre 1966 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après: CDI-F ou la Convention franco-suisse; RS 0.672.934.91; dans sa version en vigueur depuis le 1er août 1998).

Le revenu dont l'imposition est litigieuse ayant été réalisé en Suisse par des artistes français, employés par une société française, ce sont les règles de conflit de la convention qui doivent désigner quel Etat a le droit de l'imposer. En revanche, conformément au principe de l'effet négatif des conventions de double imposition, les modalités de l'imposition sur le plan matériel et formel relèvent uniquement du droit interne de l'Etat auquel la compétence d'imposer est attribuée (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, Le droit fiscal international, Neuchâtel 1983, p.106 s.). C'est par conséquent en vain que le recourant se plaint de ce que le principe de solidarité prévu par l'art. 92 al. 4 LIFD serait contraire à l'art. 19 CDI-F.

2.2 Selon l'art. 19 al.1 CDI-F, les revenus que les professionnels du spectacle, tels que les artistes de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision et les musiciens, ainsi que les sportifs, retirent de leurs activités personnelles en cette qualité sont imposables dans l'Etat contractant où ces activités sont exercées.

Selon l'art. 19 al. 2 CDI-F, lorsque les revenus d'activités qu'un artiste 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 art. 7, 16 et 17,

dans l'Etat contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées.

Toutefois, en ce qui concerne la France, d'après l'art. 25 let. A chiffre 1 CDI-F, nonobstant toute autre disposition de la convention de 1966, les revenus qui sont imposables ou ne sont imposables qu'en Suisse conformément aux dispositions de la convention, et qui constituent des revenus imposables d'un résident de France, sont pris en compte pour le calcul de l'impôt français lorsqu'ils ne sont pas exemptés de l'impôt sur les sociétés en application de la législation interne française (cf. Jean-marc Rivier, op. cit., p. 150 et les références citées). Dans ce cas, l'impôt à la source suisse n'est pas déductible de ces revenus, mais le résident a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français dans les limites prévues par l'art. 25 let. A CDI-F.

2.3 L'art. 19 CDI-F ayant un contenu identique à celui de l'art. 17 de la Convention modèle OCDE (cf. Georges Muller, La nouvelle convention franco-suisse contre la double imposition du 9 septembre 1966, RDAF 1968, p. 97 ss et 161 ss, spéc. p. 177, Jean-Marc Rivier, op. cit., p.150), les commentaires formulés à propos de ce dernier article sont utiles dans l'interprétation et l'application de l'art. 19 CDI-F (Comité des affaires fiscales de l'OCDE, op. cit., n° 29 ad introduction; Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 101).

Selon le commentaire de l'art. 17 de la Convention modèle OCDE, les artistes et les sportifs qui sont résidents d'un Etat contractant sont imposables dans l'autre Etat contractant où ils exercent leurs activités en cette qualité, que celle-ci aient un caractère d'activité d'entreprise ou d'activité salariée. Le paragraphe 1 s'applique au revenu perçu directement et indirectement, à titre individuel par un artiste. Même lorsque la rémunération n'est pas versée directement à l'exécutant ou à son impresario (agent), qui perçoit alors un salaire, l'Etat contractant où se déroule l'activité artistique est en droit d'imposer la part du salaire qui correspond à cette activité (Comité des affaires fiscales de l'OCDE, op. cit., n° 1 et 2 ad art. 17; cf également, Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3e éd., Berne 2005, p. 441 s.). Le paragraphe 2 traite des cas où les revenus des activités de l'artiste sont attribués à une tierce personne et vise l'hypothèse dans laquelle l'Etat de la source ne peut faire abstraction de ces autres personnes pour imposer directement l'homme de spectacle; dans ce cas, la fraction du revenu sur lequel l'artiste ne peut être imposé l'est néanmoins comme revenu auprès de la

personne qui le reçoit (Jean-Blaise Roggen, Le nouveau Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, Revue Fiscale 49/1994, p. 566 ss et 574 ss, spéc. p. 568 s.; Peter Locher, op. cit., p. 442).

2.4 En l'espèce, force est de constater que le revenu touché par les artistes ayant joué la pièce de théâtre "Les Rustres" par l'intermédiaire de leur société productrice française, pour leur représentation du 28 septembre 2005 à Yverdon-Les-Bains, est imposable en Suisse. Quoiqu'en pense le recourant, il importe peu de savoir si le montant versé en exécution du contrat de vente des 14 juin et 7 juillet 2005 constituait un revenu d'indépendant ou un salaire, les deux hypothèses étant couvertes par l'art. 19 CDI-F. C'est en vain également que le recourant objecte que ces artistes ont été rémunérés par la société de production française, qu'ils ont été déclarés en France et qu'ils y ont payé leurs impôts sur toutes les représentations, du moment que cette hypothèse est prévue par l'art. 25 let. A chiffre 1 de la Convention franco-suisse et n'empêche nullement le fisc suisse d'imposer ces mêmes revenus. Il appartenait au recourant, qui avait été dûment averti que ces revenus étaient soumis à l'imposition à la source en Suisse, d'organiser ses relations contractuelles afin de tenir compte de cette situation, en retenant, par exemple, le montant de l'impôt dû en Suisse, tandis qu'il appartenait à la société française (ou aux artistes)

de faire valoir en France un crédit d'impôt pour le montant d'impôt payé en Suisse dans les limites de l'art. 25 lettre A chiffre 1 CDI-F. Le grief est par conséquent rejeté.

3.

Le recourant soutient que le Tribunal administratif a mal appliqué l'art. 92 al. 4 LIFD.

3.1 D'après l'art. 92 al. 1 LIFD, s'ils sont domiciliés à l'étranger, les artistes tels que les artistes de théâtre, de cinéma, de radio, de télévision, de spectacles de variétés et les musiciens, ainsi que les sportifs et conférenciers, doivent l'impôt sur le revenu de leur activité personnelle en Suisse, y compris les indemnités qui y sont liées. Il en va de même pour les revenus et indemnités qui ne sont pas versés à l'artiste, au sportif ou au conférencier lui-même, mais au tiers qui a organisé ses activités. Le taux de l'impôt fédéral est progressif (par classe). Il varie entre 0,8% et 7% en fonction des recettes journalières (cf. art. 92 al. 2 LIFD), soit les recettes brutes, y compris tous revenus accessoires et les indemnités, déduction faite des frais d'acquisition (art. 92 al. 3 LIFD). L'organisateur du spectacle en Suisse est solidairement responsable du paiement de l'impôt (art. 92 al. 4 LIFD).

Conformément à l'art. 35 al. 1 lettre b LHID, qui a une teneur identique à celle de l'art. 92 LIFD, l'art.

139 al. 1 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI/VD; RSVD 642.11) prévoit que, s'ils sont domiciliés à l'étranger, les artistes tels que les artistes de théâtre, de cinéma, de radio, de télévision, de spectacles de variétés et les musiciens, ainsi que les sportifs et conférenciers, doivent l'impôt sur le revenu de leur activité personnelle dans le canton, y compris les indemnités qui y sont liées. Il en va de même pour les revenus et indemnités qui ne sont pas versés à l'artiste, au sportif ou au conférencier lui-même, mais au tiers qui a organisé ces activités. Le taux de l'impôt est prévu par la loi annuelle d'impôt (art. 139 al. 2 LI/VD).

D'après les art. 139 al. 3 et 4 LI/VD, qui ont une teneur identique à celle des art. 92 al. 3 et 4 LIFD, les recettes journalières comprennent les recettes brutes, y compris tous les revenus accessoires et les indemnités, déduction faite des frais d'acquisition fixés de manière forfaitaire et l'organisateur du spectacle est solidairement responsable du paiement de l'impôt.

3.2 Le recourant ne se plaint pas de l'absence d'une base légale qui permette à l'autorité fiscale de percevoir un impôt à la source sur le revenu provenant du spectacle joué le 28 septembre 2005. Il se plaint en revanche d'être recherché par le fisc suisse au titre de débiteur solidaire de l'impôt. Selon lui, le fisc aurait dû s'adresser en priorité à la société française de production du spectacle, du moment que la solidarité est un moyen subsidiaire de perception de l'impôt. Le recourant perd de vue que la solidarité dont se prévaut l'autorité fiscale en l'espèce est prévue par les art. 92 al. 4 LIFD et 139 al. 4 LI/VD qui ont précisément pour but de faciliter les démarches d'encaissement de l'impôt en désignant un débiteur en Suisse auquel l'autorité peut s'adresser. Elle revêt la même portée que celle qui ressort de l'art. 144 al. 1 CO selon lequel le créancier peut, à son choix, exiger de tous les débiteurs solidaires ou de l'un d'eux l'exécution intégrale ou partielle de la dette. Dans ces conditions, malgré les dénégations du recourant sur ce point, l'Administration fiscale n'avait pas l'obligation de rechercher d'abord le débiteur à l'étranger. Dûment averti du régime fiscal applicable au spectacle qu'il organisait, le

recourant ne peut s'en prendre qu'à lui-même s'il n'a pas pris les dispositions qui s'imposait en pareilles circonstances. Le grief doit être rejeté.

4.

Le recourant se plaint encore de ce que le Tribunal administratif a confirmé à tort le calcul du revenu imposable.

4.1 Selon l'art. 7 de l'ordonnance du 19 octobre 1993 sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct (Ordonnance sur l'imposition à la source, OIS; RS 642.118.2), les recettes journalières sont égales aux revenus bruts, déduction faite des frais d'acquisition du revenu directement liés à la manifestation, divisés par le nombre de jours de représentations et de répétitions (al. 1). Pour les groupes, on calcule la recette journalière moyenne par personne pour fixer le taux de l'impôt si la part de chaque membre n'est pas connue ou difficile à déterminer (al. 2). Pour la déduction des frais d'acquisition du revenu, un montant forfaitaire de 20% des revenus bruts est admis. La justification de frais plus élevés demeure réservée (al. 3). L'art. 11 RIS/VD contient des dispositions dont la teneur est similaire à celle de l'art. 7 OIS.

Selon le principe de l'art. 8 CC, également admis en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (arrêt 2A.461/2001 du 21 février 2002 in: Revue fiscale 57/2002, p. 816, consid. 2; 54/1999, p. 118 consid. 9a p. 126; ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les arrêts cités).

4.2 En l'espèce, l'Administration fiscale a constaté que le montant versé par le recourant à la société française de production du spectacle en cause s'élevait à 16'500 EUR. Elle a converti ce montant en francs suisses au cours du jour, obtenant un montant de 25'692 fr.15 dont elle a soustrait des frais d'acquisition à concurrence de 20% et appliqué le taux légal. Le recourant reproche au Tribunal administratif d'avoir confirmé ce mode de calcul et d'avoir écarté le document de la société française de production attestant que le montant total des rémunérations brutes versées aux comédiens du spectacles "Les Rustres", s'élevait à 5'736,50 EUR pour calculer l'impôt dû. A son avis, le Tribunal administratif ne pouvait lui reprocher la violation de son devoir de collaboration et confirmer l'imposition litigieuse, du moment qu'il avait établi au mieux le revenu brut imposable, compte tenu de la pratique habituelle des producteurs étrangers en la matière et des difficultés à obtenir le détail des frais d'acquisition du revenu de leur part.

Les objections du recourant doivent être écartées. Ce dernier perd de vue que l'Administration fiscale a dûment constaté le revenu brut tel qu'il ressortait du contrat passé entre les parties. Conformément aux règles relatives au fardeau de la preuve ainsi qu'aux art. 7 al. 3 OIS et 11 al. 1 RIS/VD, qui en sont l'expression dans ce domaine, il appartenait au débiteur de l'impôt, en l'espèce la société de production française, d'établir que les frais d'acquisition du revenu du spectacle en cause

dépassaient le montant de forfaitaire de 20%. Cette même obligation incombait également au recourant en vertu du rapport de solidarité prévu par l'art. 92 al. 4 LIFD. Ni l'un ni l'autre n'ont démontré que les frais d'acquisition du spectacle joué le 28 septembre 2005 étaient supérieurs à 20% du montant stipulé dans le contrat de vente en cause. C'est à bon droit que le Tribunal administratif a écarté l'attestation établie par la société française de production. Ce document ne permettait en effet nullement de s'assurer de la réalité des frais d'acquisition réellement consentis à cette occasion. Il est vrai qu'une fois le spectacle terminé et les artistes et leur employeur rentrés dans leur pays de résidence, la démonstration que les frais d'acquisition seraient plus élevés que le montant forfaitaire prévu par l'ordonnance sur l'impôt à la source et le règlement cantonal - qui incombe alors à l'organisateur en Suisse en tant que débiteur solidaire de l'impôt - peut, comme en l'espèce, se heurter à des difficultés. L'organisateur de spectacles en Suisse dûment averti, comme l'a été le recourant en l'espèce, peut se prémunir contre ces difficultés en retenant le montant de l'impôt calculé, précisément au moyen de la règle des 20% de frais d'acquisition forfaitaire prévue par l'art. 7 al. 3 OIS et 11 al. 1 RIS/VD.

Par conséquent, en confirmant le mode de calcul de l'Administration fiscale, le Tribunal administratif a correctement appliqué le droit fédéral. Le grief du recourant doit être rejeté.

5.

Il résulte de ce qui précède que le recours, mal fondé, doit être rejeté. Succombant, le recourant doit supporter un émolument judiciaire (art. 65 et 66 LTF). Il n'a pas droit à des dépens (art. 68 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.

Le recours est rejeté.

2.

Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge du recourant.

3.

Le présent arrêt est communiqué en copie au recourant, à l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud et au Tribunal administratif du canton de Vaud ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique impôt fédéral direct.

Lausanne, le 8 octobre 2007

Au nom de la IIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le juge président: Le greffier: