



Notice explicative

concernant la demande prévue à l'article 50d de la loi relative à l'impôt sur le revenu (EStG) en vue de la délivrance d'une attestation d'exonération et/ou du remboursement de la retenue à la source allemande dans le cadre des conventions fiscales pour les

rémunérations versées aux artistes et aux sportifs étrangers

La [notice explicative concernant le dégrèvement, dans le cadre des conventions fiscales, de la retenue à la source allemande prévue à l'article 50a, paragraphe 4, de la loi relative à l'impôt sur le revenu, qui a été émise par le Ministère fédéral des finances en date du 7 mai 2002 sous la référence IV B 4 - S 2293 - 26/02](#) et publiée dans le Bulletin fédéral des impôts 2002, partie I, pages 521 et suiv., est complétée, en ce qui concerne le dégrèvement (remboursement ou exonération) de la retenue à la source prévue à l'article 50a, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu, par les règles décrites ci-après.

1. Assujettissement à l'impôt sur le revenu allemand

1.1 Revenus imposables sous le régime de l'obligation fiscale limitée visés à l'article 50a, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu

Les artistes et les sportifs étrangers qui n'ont ni leur domicile ni leur lieu de séjour habituel en Allemagne sont soumis à l'obligation fiscale limitée en ce qui concerne leurs revenus provenant de l'exercice d'une activité artistique ou sportive en Allemagne (article 1^{er}, paragraphe 4, en liaison avec l'article 49, paragraphe 1, points 2d, 3 et 4, de la loi relative à l'impôt sur le revenu).

L'impôt sur le revenu est perçu, en ce qui concerne les artistes et les sportifs soumis à l'obligation fiscale limitée et exerçant leur activité à titre indépendant ou commercial, par voie de retenue à la source conformément à l'article 50a, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu, et en ce qui concerne les artistes et les sportifs salariés, par voie de retenue sur le salaire.

Le débiteur de la rémunération doit, sur demande du bénéficiaire soumis à l'obligation fiscale limitée, lui délivrer une **attestation fiscale** (article 50a, paragraphe 5, 6^e phrase, de la loi relative à l'impôt sur le revenu). A cet effet, le [formulaire](#) de l'Office central fédéral des impôts (*Bundeszentralamt für Steuern*) peut être utilisé.

1.2 Retenue sur le salaire

Les artistes et les sportifs soumis à l'obligation fiscale limitée qui travaillent en Allemagne comme salariés d'un **employeur établi en Allemagne** ne sont pas assujettis à la retenue à la source de l'article 50a, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu (voir article 50a, paragraphe 1, point 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu), mais - comme

tous les autres salariés soumis à l'obligation fiscale limitée - à la **retenue sur le salaire prévue à l'article 38, paragraphe 1, en liaison avec l'article 39d de la loi relative à l'impôt sur le revenu.**

Si, en l'absence d'un employeur établi en Allemagne, la retenue d'impôt sur le salaire ne peut être opérée, l'**employeur non-résident** doit en tant que débiteur des rémunérations se rapportant à une prestation en Allemagne procéder à la retenue à la source dans les conditions prévues au n° 1.1 ci-dessus.

Le **bureau des impôts** dont relève le débiteur des rémunérations (employeur) (voir article 39d, paragraphe 3, 4^e phrase, en liaison avec l'article 39b, paragraphe 3, 4^e phrase, de la loi relative à l'impôt sur le revenu) est chargé du **dégrèvement**, dans le cadre des conventions fiscales, **de la retenue sur le salaire** opérée sur les revenus de l'activité salariée (délivrance d'attestations d'exonération telles que prévues par l'article 39b, paragraphe 6, de la loi relative à l'impôt sur le revenu).

1.3 Compétences

L'Office central fédéral des impôts est chargé du dégrèvement (exonération et remboursement), dans le cadre des conventions fiscales, de la retenue à la source prévue à l'article 50a, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu (article 5, paragraphe 1, point 2, de la loi portant organisation de l'administration des finances en liaison avec l'article 50d de la loi relative à l'impôt sur le revenu). **C'est au bureau des impôts dont relève le débiteur des rémunérations qu'il appartient exclusivement de déterminer si les revenus de source allemande sont assujettis à l'impôt selon le régime de l'obligation fiscale limitée au sens de l'article 49, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu et s'il y a lieu d'opérer sur ceux-ci, pour versement à l'administration des impôts, la retenue à la source prévue à l'article 50a, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu.**

C'est également le bureau des impôts qui est chargé de décider si les revenus concernés doivent être considérés comme provenant d'une activité indépendante ou bien d'une activité salariée, auquel cas ils sont **soumis à l'impôt sur le salaire.**

En cas de doutes fondés quant à l'assujettissement à l'impôt sur le revenu selon le régime de l'obligation fiscale limitée ou quant à l'application de la retenue à la source, il convient donc préalablement d'éclaircir la question avec le bureau des impôts du débiteur des rémunérations, seul compétent pour la retenue à la source.

2. Limitations du droit d'imposition prévues par les conventions fiscales

[Tableau des conventions fiscales actuellement en vigueur](#)

2.1 Remarques générales

Si la convention fiscale avec l'Etat de résidence de l'artiste ou du sportif soumis à l'obligation fiscale limitée prévoit que les revenus passibles de la retenue à la source ne peuvent pas être imposés en République fédérale d'Allemagne, le débiteur des rémunérations ne peut s'abstenir d'opérer la retenue à la source que si l'Office central fédéral des impôts lui a délivré une attestation en conséquence (article 50d, paragraphe 2, de la loi relative à l'impôt sur le revenu). Pour plus de détails, on se reportera au n° 3.1 de la présente notice.

2.2 Attribution du droit d'imposition à la République fédérale d'Allemagne

Conformément aux dispositions de l'article 17 du modèle de convention de l'OCDE, toutes les conventions fiscales actuellement en vigueur conclues par la République fédérale d'Allemagne attribuent à celle-ci de manière générale le droit d'imposer les rémunérations versées aux artistes **du spectacle** et aux sportifs soumis à l'obligation fiscale limitée pour des prestations fournies en Allemagne (des exemples d'artistes du spectacle sont fournis au numéro 2.5).

Dans ces cas, l'Office central fédéral des impôts ne délivre **pas d'avis/d'attestation d'exonération**.

Toutefois, pour éviter une double imposition des revenus des artistes ou des sportifs, l'Etat du domicile de ceux-ci n'impose pas les rémunérations en question (méthode de l'exemption) ou impute l'impôt payé en Allemagne (méthode de l'imputation). La méthode utilisée dépend donc de la convention fiscale applicable, en liaison avec les dispositions fiscales de l'Etat du domicile.

2.3 Attribution du droit d'imposition à l'Etat du domicile

Dans certaines conventions fiscales, la République fédérale d'Allemagne a renoncé, sous certaines conditions, au droit d'imposer les revenus en question, le droit d'imposition revenant alors à l'Etat du domicile de l'artiste ou du sportif.

Ceci concerne les trois catégories de cas suivantes (la classification ne fournit qu'un schéma sommaire; on se reportera, dans chaque cas particulier, au texte de la convention fiscale à appliquer) :

2.3.1 Echanges culturels

L'artiste ou le sportif se produit en Allemagne dans le cadre d'un échange culturel officiel approuvé par les Etats contractants.

Une telle clause est contenue dans les conventions signées avec les pays suivants :

Bosnie-Herzégovine (voir Yougoslavie)	Serbie (voir Yougoslavie)
Chine	Slovaquie
Kosovo (voir Yougoslavie)	Tchéquie
Macédoine	Vietnam
Monténégro (voir Yougoslavie)	Yougoslavie (pays successeurs)

2.3.2 Financement par des fonds publics de l'Etat d'origine

La prestation de l'artiste ou du sportif est financée intégralement ou dans une proportion importante par des fonds publics de l'Etat d'origine (Etat du domicile). Le volume de cette aide ne peut être inférieur à un certain niveau. Selon la plupart des conventions fiscales, le séjour de l'artiste ou du sportif doit être financé **entièrement ou pour une part importante** par l'**Etat d'origine**.

Une telle clause est contenue dans les conventions signées avec les pays suivants:

Albanie	Ghana	Ouzbékistan
Algérie	Grande-Bretagne	Pakistan
Argentine	Hongrie*	Pologne*
Arménie (voir URSS)	Inde	Philippines
Autriche	Indonésie	Roumanie
Azerbaïdjan	Irlande	Russie blanche (voir Bélarus)
Bangladesh	Italie	Suède
Bélarus	Kazakhstan	Suisse
Bolivie	Kenya	Singapour
Bulgarie	Kirghizistan	Slovénie
Canada	Koweït	Sri Lanka
Chypre	Lettonie	Syrie
Corée République	Lituanie	Tadjikistan
Côte d'Ivoire	Macédonie	Thaïlande
Croatie	Malaisie	Turkménistan (voir URSS)
Danemark	Malte	Turquie
Egypte	Maurice	Ukraine
Emirats arabes unis	Mexique	Uruguay
Equateur	Moldavie (voir URSS)	URSS
Estonie	Mongolie	USA
Fédération de Russie	Namibie	Vénézuéla
Géorgie	Norvège	Zambie

*) Possibilité de subventionnement par des fonds publics de l'Etat d'origine et/ou de l'Etat de la prestation.

2.3.3 Régime applicable aux rémunérations de faible importance - uniquement pour les Etats-Unis

Les artistes et les sportifs résidents des Etats-Unis qui ont perçu des revenus pour des prestations réalisées en Allemagne peuvent se faire rembourser, **à la fin de l'année civile concernée**, les retenues d'impôt versées à l'administration des impôts lorsque leurs cachets, y compris les remboursements de frais et les autres sommes perçues, n'excèdent pas **20 000 US-\$**. La demande de remboursement ne peut être présentée qu'**a posteriori**, **une fois l'année civile écoulée**.

Cette demande n'est possible que pour les artistes ou les sportifs qui perçoivent des revenus au titre d'une activité indépendante. Elle n'entre pas en ligne de compte, par exemple, pour les chanteurs d'opéra ou les comédiens employés à titre salarié par un opéra ou un théâtre allemand.

2.4 Justification du financement public ou de l'échange culturel

Il y a lieu de prouver par une **attestation** d'une institution publique (dans le cas d'un financement par des fonds publics, de l'autorité de parrainage) ou des services diplomatiques ou consulaires du pays d'origine de l'artiste ou du sportif dans quelle mesure la prestation est financée par des fonds publics ou, selon le cas, que la prestation a lieu dans le cadre d'un échange culturel.

2.5 Artistes du spectacle

Sont considérés comme artistes du spectacle au sens des numéros 2.1 à 2.3 ci-dessus les artistes qui se produisent en public directement ou indirectement par la voie des médias (par exemple, les acteurs de théâtre ou de cinéma, les chanteurs, les danseurs, les chefs d'orchestre, les musiciens, les animateurs).

Les personnes qui exercent leur art sous une autre forme (les compositeurs, les metteurs en scène, les chorégraphes, les scénographes, les éclairagistes, par exemple) ne sont pas couvertes par les conventions fiscales lorsque celles-ci se fondent sur l'article 17 du modèle de convention de l'OCDE. Les indications contenues aux numéros 2.1 à 2.3 ne s'appliquent pas aux prestations de ces personnes. Celles-ci relèvent en effet **des dispositions conventionnelles relatives aux activités indépendantes ou salariées** (il peut y avoir des exceptions et il convient de se reporter dans chaque cas particulier à la convention fiscale applicable).

3. Procédure de dégrèvement

Le dégrèvement de la retenue à la source allemande est opéré soit par voie de remboursement des montants d'impôt déjà reversés à l'administration des impôts (avis de dégrèvement indiquant le montant remboursable, article 50d, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu), soit - **avant le paiement de la rémunération** au bénéficiaire - par voie d'exonération de la retenue à la source (avis d'exonération, article 50d, paragraphe 2, de la loi relative à l'impôt sur le revenu). Les formulaires de demande sont disponibles sur le [site Internet](#) de l'Office central fédéral des impôts.

3.1 Procédure d'exonération

Il est établi, sur demande, une attestation d'exonération totale ou partielle de la retenue à la source prévue à l'article 50a, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu. La procédure d'obtention d'une **attestation d'exonération** est régie par l'article 50d, paragraphe 2, de la loi relative à l'impôt sur le revenu. On observera les points suivants :

- L'attestation d'exonération ne peut être sollicitée que par écrit, au moyen du **formulaire officiel**.
- La demande doit être présentée par l'artiste ou le sportif. Elle peut également l'être par un tiers (le débiteur des rémunérations, par exemple) lorsque le bénéficiaire a mandaté par écrit celui-ci à cet effet et à condition de présenter le mandat à l'Office central fédéral des impôts.
- La **durée de validité** de l'attestation d'exonération commence à courir au plus tôt à partir de la date à laquelle la demande a été réceptionnée par l'Office central fédéral des impôts.
- La délivrance d'attestations d'exonération **rétroactives** prenant effet avant la date de réception de la demande n'est pas possible.
- Le débiteur des rémunérations ne peut s'abstenir d'opérer la retenue à la source que s'il est en possession de l'attestation d'exonération **au moment de procéder au paiement** desdites rémunérations. Il est par conséquent nécessaire que la demande de délivrance de l'attestation d'exonération soit formulée en temps utile avant le début de la période d'exonération souhaitée. **Les demandes sont traitées dans l'ordre de leur réception.**
- L'artiste ou le sportif doit justifier, par une attestation de l'**autorité fiscale** compétente de **son Etat de domicile**, qu'il est résident de cet Etat (article 50d, paragraphe 4, de la loi relative à l'impôt sur le revenu). Cette attestation doit être fournie au verso du formulaire de demande ; elle permet ainsi de garantir que l'autorité fiscale dont relève le bénéficiaire des rémunérations prenne connaissance de la demande et des revenus de source allemande déclarés dans celle-ci. Les formulaires de demande remplis en ligne doivent être imprimés en cliquant sur le bouton « Imprimer formulaire » qui se trouve à la

seconde page (dos) de la demande. Les attestations fournies sur une feuille séparée ou émanant des autorités municipales ou communales (bureaux de déclaration domiciliaire, recettes municipales ou communales) ne peuvent être acceptées.

Exception :

Les demandeurs résidents des Etats-Unis doivent indiquer leur « *social security number* » (pour les personnes physiques) ou leur « *employer identification number* » (pour les entreprises ou autres entités juridiques) ainsi que le service des impôts américain auprès duquel ils ont déposé leur dernière déclaration d'impôt sur le revenu. L'autorité fiscale américaine, l'Internal Revenue Service, établit des attestations de résidence dont l'**original** doit être joint à la demande d'exonération. La brochure « [Instructions for Form 8802](#) », publiée par cette autorité, contient des renseignements sur la délivrance des attestations de résidence.

Lors de la demande, il convient de joindre une copie du **contrat** conclu avec le débiteur de la rémunération.

3.2 Procédure de remboursement

Si une convention fiscale prévoit que les revenus passibles de la retenue ne peuvent pas être imposés, il est possible, aux termes de l'article 50d, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu, de demander le remboursement de l'impôt prélevé à la source et reversé à l'administration des impôts. On observera les points suivants :

- Le remboursement ne peut être accordé qu'à la suite d'une demande écrite sur **formulaire officiel**. **La demande de remboursement peut être combinée avec une demande d'exonération pour les paiements de rémunérations ultérieurs**. Il convient dans ce cas d'ajouter dans le formulaire officiel de demande d'attestation d'exonération le montant de l'impôt à rembourser et le **compte bancaire** sur lequel doit être effectué le remboursement.
- La demande doit être présentée par le bénéficiaire des rémunérations. Elle peut également l'être par un tiers (le débiteur des rémunérations, par exemple) lorsque le bénéficiaire a mandaté par écrit celui-ci à cet effet et à condition de présenter le mandat à l'Office central fédéral des impôts.
- Pour les périodes antérieures à la date de validité d'une attestation d'exonération déjà délivrée, le remboursement peut être sollicité par simple lettre dans les 12 mois suivant la notification de l'attestation.
- La demande de remboursement doit être accompagnée de l'[attestation fiscale établie par le débiteur de la rémunération](#). Aux termes de l'article 50a, paragraphe 5, 6^e phrase, de la loi relative à l'impôt sur le revenu, le débiteur de la rémunération est tenu, sur demande du bénéficiaire soumis à l'obligation fiscale limitée, de lui délivrer une attestation comportant les données requises.
- Pour que les retenues à la source puissent donner lieu à remboursement, il est **indispensable** qu'elles aient été reversées à l'administration des impôts.
- Le montant remboursé revient, aux termes de la législation fiscale, au bénéficiaire de la rémunération en tant que sujet imposable. Il ne peut être versé à des personnes tierces que sur présentation d'une procuration appropriée (**pour encaissement**) ou d'une déclaration formelle de cession de créance.

La demande de remboursement doit être accompagnée d'une copie du **contrat**.

Délai de présentation de la demande

Le délai de présentation de la demande de remboursement est de **quatre ans** après

expiration de l'année civile au cours de laquelle les rémunérations ont été perçues. Il ne se termine pas avant l'expiration du sixième mois à compter de la date de paiement de l'impôt (article 50d, paragraphe 1, 7^e et 8^e phrases, de la loi relative à l'impôt sur le revenu).

4. Remboursement des retenues à la source

Le remboursement des retenues d'impôt qui ont été effectuées et reversées à tort à l'administration fiscale ne relève pas de l'Office central fédéral des impôts, mais du bureau des impôts du débiteur des rémunérations.

4.1 Versement de la retenue à la source à l'administration des impôts opéré postérieurement à la délivrance de l'attestation d'exonération

L'Office central fédéral des impôts est chargé des remboursements dus dans le cadre des conventions fiscales (article 5, paragraphe 1, point 2, de la loi portant organisation de l'administration des finances). Il n'est pas compétent, toutefois, lorsqu'il a délivré, sur demande, l'attestation d'exonération et que la retenue à la source a été déclarée et versée à l'administration des impôts **postérieurement** à la date de délivrance. Si la retenue à la source a été opérée alors qu'elle n'est pas requise, il convient de rectifier la déclaration correspondante, le remboursement des montants retenus à la source et versés à tort à l'administration des impôts incombant alors au **bureau des impôts** (article 37, paragraphe 2, du Code des impôts).

4.2 Versement de la retenue à la source à l'administration des impôts sur la base d'un avis à tiers responsable délivré en dépit de la prescription frappant l'établissement de l'impôt

Le débiteur de la rémunération est responsable de la retenue à la source de l'impôt et de son versement (article 50a, paragraphe 5, de la loi relative à l'impôt sur le revenu). Le délai d'établissement de l'impôt est généralement de **quatre ans** (article 169, paragraphe 2, point 2, de la loi relative à l'impôt sur le revenu). Il débute à l'expiration de l'année au cours de laquelle le fait générateur s'est produit (article 170, paragraphe 1, du Code des impôts) ou de l'année civile du dépôt de la déclaration ou au plus tard à l'expiration de la **troisième** année civile suivant celle du fait générateur (article 170, paragraphe 2, point 1, du Code des impôts). L'impôt devient exigible au moment de l'attribution des rémunérations à leur bénéficiaire. Le **délai de délivrance de l'avis à tiers responsable** expire en même temps que le délai d'établissement de l'impôt (voir arrêt de la Cour fédérale des finances du 9 août 2000, publié dans le Bulletin fédéral des impôts 2000, partie II, page 13).

Les réclamations à l'encontre d'un avis à tiers responsable doivent être déposées auprès du service qui a délivré l'acte administratif concerné (article 357, paragraphe 2, du Code des impôts).

Les articles 169 et suivants du Code des impôts concernent uniquement la délivrance des avis à tiers responsable, mais non leur annulation ou leur modification (voir article 191, paragraphe 3, du Code des impôts). Aussi lesdits avis peuvent-ils être annulés même après leur entrée en vigueur ou après expiration du délai d'établissement de l'impôt (arrêt de la Cour fédérale des finances du 12 août 1997, Bulletin fédéral des impôts 1998, partie II, page 131).

Au cas où un avis à tiers responsable est annulé, la personne pour le compte de laquelle le paiement a été effectué peut, aux termes de l'article 37, paragraphe 2, du Code des impôts, réclamer le remboursement. La demande de remboursement est à adresser au bureau des impôts qui a délivré l'avis. Ces remboursements ne peuvent pas être effectués par l'Office central fédéral des impôts.

5. Orchestres et groupes culturels

Les groupes culturels étrangers qui ne peuvent être exonérés de la retenue à la source

prévue à l'article 50a, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu en vertu d'une convention fiscale peuvent, sous certaines conditions exposées à l'article 50, paragraphe 4, de la loi relative à l'impôt sur le revenu, être exonérés de l'impôt sur le revenu allemand. Cette exonération n'est toutefois pas accordée par l'Office central fédéral des impôts, mais par le **bureau des impôts** dont dépend le premier débiteur des rémunérations (le premier organisateur). On trouvera de plus amples détails à ce sujet dans les notes diffusées par le Ministère fédéral des finances en date du 20 juillet 1983 – Bulletin fédéral des impôts 1998, partie I, page 1168, en cliquant [ici](#).

6. Autres questions juridiques concernant l'imposition des artistes et des sportifs étrangers

Le Ministère fédéral des finances s'est prononcé dans un arrêté du 25 Novembre 2010 - Bulletin fédéral des impôts 2010, partie I, pages 1350 et suiv. - sur plusieurs questions juridiques relatives à l'imposition en Allemagne des artistes et des sportifs soumis à l'obligation fiscale limitée (problèmes afférents aux sociétés étrangères de placement d'artistes ou aux contrats publicitaires des artistes et des sportifs, par exemple).

Aux termes du numéro 7.4 de cet arrêté, la rémunération qui est payée pour la prestation publique d'un artiste en Allemagne et pour son exploitation sur supports d'images ou de sons (enregistrement au cours d'un spectacle) doit être scindée en deux parties, 80 pour cent correspondant à l'activité personnelle (rémunération de l'activité) et 20 pour cent correspondant à l'exploitation qui en est faite (redevance), lorsqu'aucun autre élément ne justifie une répartition différente. S'agissant de la redevance, il est en règle générale possible d'obtenir une exonération totale ou partielle.

7. Remarque : droit d'option en matière d'imposition prévu à l'article 50, paragraphe 2, 2^e phrase, point 5, de la loi relative à l'impôt sur le revenu

La loi de 2009 portant modification de la législation fiscale remplace la procédure simplifiée de remboursement de l'impôt prévue à l'article 50, paragraphe 5, 2^e phrase, point 3, de la loi relative à l'impôt sur le revenu (ancienne version) à compter du 1^{er} janvier 2009 par un droit d'option en matière d'imposition prévu à l'article 50, paragraphe 2, 2^e phrase, point 5 de la loi relative à l'impôt sur le revenu.

L'imposition ne relève toutefois pas de l'Office central fédéral des impôts, mais du bureau des impôts de l'établissement stable du débiteur des rémunérations ou du bureau des impôts dans le ressort duquel la représentation (dans le cas d'une tournée, le lieu de la première) a eu lieu.