



**HAL**  
open science

# Fiscalité et financement des sportifs et des clubs de football : de l'amateurisme au professionnalisme

Arnaud Ibanez

► **To cite this version:**

Arnaud Ibanez. Fiscalité et financement des sportifs et des clubs de football : de l'amateurisme au professionnalisme. Droit. Conservatoire national des arts et métiers - CNAM, 2015. Français. NNT : 2015CNAM1118 . tel-03049729

**HAL Id: tel-03049729**

**<https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-03049729>**

Submitted on 10 Dec 2020

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

*ÉCOLE DOCTORALE ABBE GREGOIRE ED546*

**Laboratoire interdisciplinaire de recherche en sciences de l'action**

**FISCALITÉ ET FINANCEMENT DES SPORTIFS ET DES  
CLUBS DE FOOTBALL :  
DE L'AMATEURISME AU PROFESSIONNALISME**

**Thèse soutenue par  
Arnaud IBANEZ**

**Le 9 décembre 2015**

Pour l'obtention du grade de docteur en droit

(Arrêté du 7 août 2006)

Discipline/ Spécialité : droit fiscal/ droit du sport

**THÈSE dirigée par :**

**Monsieur Christophe de la MARDIERE**      Professeur du Conservatoire national des arts et  
métiers

**JURY :**

**Monsieur Christian LOUIT**      Président honoraire de l'Université d'Aix-Marseille

**Monsieur Ludovic AYRAULT**      Professeur à l'École de droit de la Sorbonne, Université  
Paris 1, rapporteur

**Monsieur David JACOTOT**      Maître de conférences HDR à l'Université de Bourgogne,  
rapporteur

Le Conservatoire national des arts et métiers n'entend donner ni approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

## REMERCIEMENTS

Au terme de ce travail, je tiens à exprimer ma profonde et sincère reconnaissance à monsieur le professeur Christophe de la Mardière pour la confiance qu'il m'a accordée en acceptant d'encadrer ce travail doctoral.

De surcroît, je tiens à remercier monsieur le professeur Louit pour ses conseils précieux.

Je souhaite également remercier ma mère pour toute son aide et son soutien moral tout au long de mon parcours d'étudiant.

# SOMMAIRE

<b>INTRODUCTION</b> .....	<b>10</b>
<b>PREMIERE PARTIE : LE STATUT FISCAL DES CLUBS SPORTIFS, UN STATUT INAPPROPRIÉ?</b> .....	<b>31</b>
<b>TITRE I : LA FISCALITÉ DES ASSOCIATIONS SPORTIVES SUPPORT, STRUCTURE ELEMENTAIRE DES GROUPEMENTS SPORTIFS</b> .....	<b>31</b>
CHAPITRE I : LA FISCALITE DES ASSOCIATIONS SPORTIVES A BUT NON LUCRATIF .....	31
CHAPITRE II : LA FISCALITE DES ASSOCIATIONS SPORTIVES A BUT LUCRATIF .....	47
CHAPITRE III : LE TRAITEMENT FISCAL DES ACTIVITES LUCRATIVES ACCESSOIRES .....	65
CHAPITRE IV : L' ARTICULATION DE L' ASSOCIATION SUPPORT AVEC LA SOCIETE SPORTIVE.....	78
<b>TITRE II : LA FISCALITÉ CONTRAIGNANTE DES SOCIÉTÉS SPORTIVES</b> .....	<b>83</b>
CHAPITRE I : LA FORME JURIDIQUE DES ENTREPRISES SPORTIVES DANS LE FOOTBALL MODERNE ..	83
CHAPITRE II : LA FISCALITE DE DROIT COMMUN APPLICABLE A CES DIFFERENTES ENTITES MORALES .....	105
<b>TITRE III : DES PRÉLÈVEMENTS IMPLIQUANT DE FORTES DISPARITÉS AVEC NOS VOISINS EUROPÉENS</b> .....	<b>116</b>
CHAPITRE I : L' ORIGINE DES DISPARITES ENTRE LES CLUBS DE FOOTBALL EUROPEENS .....	116
CHAPITRE II : LA CONSECRATION DU PRINCIPE DE L' ARRET BOSMAN DANS LE FOOTBALL AMATEUR ET SES CONSEQUENCES.....	136
CHAPITRE III : DES SOLUTIONS POUR PALLIER CE MANQUE DE COMPETITIVITE DES CLUBS FRANÇAIS .....	143
<b>SECONDE PARTIE : LE STATUT FISCAL DU SPORTIF, UN STATUT INADAPTÉ ?.....</b>	<b>199</b>
<b>TITRE I : LE JOUEUR DE FOOTBALL, DU DEVENIR A L'AVENIR: DES STATUTS EVOLUTIFS</b> .....	<b>201</b>
CHAPITRE I : LE JEUNE TALENT .....	201
CHAPITRE II: LE DEVENIR DU JEUNE TALENT .....	216
<b>TITRE II : LA FISCALITÉ DES SPORTIFS AMATEURS ET PROFESSIONNELS</b> .....	<b>229</b>
CHAPITRE I : L' ASSUJETTISSEMENT A L' IMPOT SUR LE REVENU .....	229
CHAPITRE II: LE TRAITEMENT FISCAL DES REVENUS TIRES DE L' ACTIVITE DU FOOTBALLEUR.....	257
CHAPITRE III : L' ASSUJETTISSEMENT DU SPORTIF A D' AUTRES TAXES .....	297
<b>TITRE III : LA FIN DE CARRIERE DU SPORTIF PROFESSIONNEL</b> .....	<b>303</b>
CHAPITRE I : LA SITUATION SPECIFIQUE DES JOUEURS PROFESSIONNELS .....	303
CHAPITRE II : LEUR REGIME DE RETRAITE.....	306
CHAPITRE III : LES STRATEGIES FISCALES DU SPORTIF PROFESSIONNEL.....	316
<b>CONCLUSION</b> .....	<b>332</b>
<b>INDEX</b> .....	<b>345</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE GÉNÉRALE</b> .....	<b>348</b>

## **TABLE DES ABRÉVIATIONS ET ACRONYMES**

aff.	Affaire(s)
AMF	Autorité des marchés financiers
al.	Alinéa(s)
Art.	Article
ASF	Association suisse de football
ASM	Association sportive de Monaco football club
Ass. plén.	Assemblée plénière
BEA	Bail emphytéotique administratif
BNC	Bénéfices non commerciaux
BOI	Bulletin officiel des impôts
<i>Bull.</i>	Bulletin
CA	Cour d'appel
CAA	Cour administrative d'appel
<i>Cah.</i>	Cahiers
<i>Cah. dr. sport</i>	Cahiers de droit du sport
Cass.	Cour de cassation
Cass. ass. plén.	Cour de cassation, assemblée plénière
Cass. 1 <sup>e</sup> civ.	Cour de cassation, 1 <sup>ère</sup> chambre civile
Cass. 2 <sup>ème</sup> civ.	Cour de cassation, 2 <sup>ème</sup> chambre civile
Cass. 3 <sup>ème</sup> civ.	Cour de cassation, 3 <sup>ème</sup> chambre civile
Cass. com.	Cour de cassation, chambre commerciale.
CCNMF	Convention collective nationale des métiers du football
CCNS	Convention collective nationale du sport
CDES	Centre de droit et d'économie du sport
C.E.	Conseil d'État

C.E. plén.	Conseil d'État, assemblée plénière
CEDH	Cour Européenne des Droits de l'Homme
CFA	Championnat de France amateur de football
CFDPE	Commission des finances, du développement et de la programmation économique
CEE	Communauté économique européenne
CET	Contribution économique territoriale
<i>cf.</i>	<i>confer</i>
CFE	Contribution foncière des entreprises
CGI	Code général des impôts
Ch.	Chambre
CIT	Certificat international de transfert
CJCE	Cour de Justice des Communautés européennes
CJUE	Cour de Justice de l'Union européenne
CNDS	Centre national pour le développement du sport
CNOSF	Comité national olympique sportif français
Coll.	Collection
comm.	Commentaires
Comm.ouv.	Commissaire du gouvernement
concl.	Conclusion(s)
Cons. const.	Conseil constitutionnel
CRDS	Contribution au remboursement de la dette sociale
CSG	Contribution sociale généralisée
C. civ.	Code civil
C. sport	Code du sport
C. trav.	Code du travail
CVAE	Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises
DH	Division d'honneur de football
DIC	Droit à l'image collective
DNCG	Direction nationale du contrôle de gestion

Doct.	Doctrine
<i>Dr. fisc.</i>	Droit fiscal (Revue de)
ECA	Association européenne des clubs
éd.	Edition
ETNC	États et territoires non coopératifs
EURL	Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée
EUSRL	Entreprise unipersonnelle sportive à responsabilité limitée
EIRL	Entreprise individuelle à responsabilité limitée
FC	Football club
FFB	Fédération française de basket-ball
FFF	Fédération française de football
FIFA	Fédération internationale de football association
FNDS	Fonds national pour le développement du sport
<i>Ibid.</i>	<i>Ibidem</i>
IFA	Imposition forfaitaire annuelle
IFRS	<i>International financial reporting standards</i>
INEA	Institut des affaires européennes
Inst.	Instruction
IR	Impôt sur le revenu
IS	Impôt sur les sociétés
ISF	Impôt de solidarité sur la fortune
J.O	Jeux olympiques
LA	Ligue amateur
LFP	Ligue de football professionnel
L.I.F.D	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (Suisse).
L.I.R	Loi concernant l'impôt sur le revenu du Grand-Duché de Luxembourg
LNR	Ligue nationale de rugby
LPF	Livre des procédures fiscales
NBA	Association nationale de basketball



n.	Note
n°	Numéro
obs.	Observation
OCDE	Organisation pour la coopération et le développement économique
OL	Olympique Lyonnais
OM	Olympique de Marseille
<i>op.cit.</i>	<i>Opus citatum</i> , cité précédemment
OSBL	Organismes sans but lucratif
p.	Page
pp.	Pages
préc.	Précité
PLF	Projet de loi de finances
PLFR	Projet de loi de finances rectificatif
PPP	Partenariat public-privé
PUAM	Presses universitaires d'Aix-Marseille
PUF	Presses universitaires de France
QPC	Question prioritaire de constitutionnalité
Rapp.	Rapport
RCL	Royal Club Liégeois
Regl. gén.	Règlement général
<i>Rev.</i>	Revue
<i>RJF</i>	<i>Revue de jurisprudence fiscale</i>
RPP	Réductions pour participations
RSTJ	Règlement concernant le statut et le transfert des joueurs
s.	Suivant (e,s,es).
SAEMS	Société anonyme d'économie mixte sportive
SAOS	Société anonyme à objet sportif
SAS	Société par actions simplifiée
SASP	Société anonyme sportive professionnelle

SCI	Société civile immobilière
sect.	Section
SOFICA	Sociétés de financement de l'industrie cinématographique et de l'audiovisuel
s.-s.	Sous sections réunies
Sté.	Société
TA	Tribunal administratif
TAS	Tribunal arbitral du sport
TASS	Tribunal des affaires de Sécurité sociale
TFUE	Traité sur le fonctionnement de l'UE
TS	Traitements et salaires
<i>TPO</i>	<i>Third Party Ownership</i>
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
TV	Télévisés
UCPF	Union des clubs professionnels de football
UE	Union européenne
UEFA	Union des associations européennes de football
UNECATEF	Union nationale des entraîneurs et cadres techniques professionnels du Football
UNFP	Union nationale des footballeurs professionnels
URBSFA	Union royale Belge des sociétés de football association
URSSAF	Unions de recouvrement des cotisations de Sécurité sociale et d'allocations familiales.
v.	Voir
Vol.	Volume

## INTRODUCTION

Le sport, au même titre que d'autres activités, a longtemps été et reste encore considéré comme une activité non marchande en raison de sa spécificité et, notamment, de son rôle social fondamental. En effet, le sport, principalement dans le cadre amateur, est source de nombreuses externalités positives, de par ses vertus éducatives et sociales, indépendamment de toute contrepartie monétaire. Ainsi, le Livre Blanc de la Commission européenne<sup>1</sup> sur le sport insiste-t-il sur le rôle sociétal du sport et fixe-t-il plusieurs objectifs liés au développement du sport dans les États membres. Ainsi l'amélioration de la santé publique par l'exercice d'une activité physique, sa pérennité, la promotion du sport dans l'éducation, la formation et l'insertion sociale sont-elles mises en avant.

Pour autant, le sport professionnel s'est de plus en plus développé à côté du monde amateur, et, à l'heure actuelle, les considérations liées au sport professionnel diffèrent largement des vertus sociales attribuées au sport amateur. Aussi le sport professionnel est-il désormais considéré comme une activité économique à part entière qui s'inscrit dans un cadre juridique et économique défini. Dans ce cadre, les acteurs du monde sportif<sup>2</sup> élaborent de

---

<sup>1</sup> Livre Blanc sur le sport du 11 juillet 2007 présenté par la Commission européenne au Conseil, au Parlement européen, au Comité des régions et au Comité économique et social européen (COM 2007). V. également, F. Latty, « L'arrêt, le livre blanc et le Traité », *La lex sportiva dans l'ordre juridique communautaire*, *Revue du Marché commun de l'UE n° 514*, janvier 2008, pp. 44-48.

<sup>2</sup> La réglementation FIFA qualifie comme professionnel « un joueur qui a signé un contrat de travail écrit avec un club et dont la rémunération est supérieure aux frais effectifs qu'il engage en exerçant son activité footballistique ».

A contrario, le sportif amateur est celui « qui ne bénéficie pas de contrat écrit avec son club et/ou pratique le football à titre de loisir, sans en tirer de gain matériel ni d'autre rémunération que la couverture des frais réels engagés pour pratiquer le football. Les revenus perçus par ces deux catégories de sportifs sont sans commune mesure. Le sportif amateur exercera bien souvent une activité professionnelle à côté de son activité footballistique. Cette partie concernera essentiellement la gestion du sportif professionnel ». Est amateur tout joueur qui, s'adonne à la pratique du football sans but lucratif, et ne tire du football que des revenus complémentaires. □ Les règles de l'amateurisme sont strictes, et tout manquement peut être sanctionné sur le terrain disciplinaire ; L'article 48 définit « le joueur amateur comme celui qui doit : 1) Être en mesure de justifier à toute réquisition de la Commission Fédérale du Statut du Joueur ou de la Commission de Contrôle des Mutations dont il dépend, qu'il exerce un métier, ou qu'il possède des ressources suffisantes ne devant rien à la pratique du football. 2) Jouer de façon habituelle dans une équipe amateur. Si, à titre exceptionnel, il joue pour son club ou en sélection, dans une équipe comprenant des joueurs sous contrat, il doit obéir aux prescriptions de

nouvelles stratégies visant à maximiser leur rendement, au même titre que les acteurs du secteur marchand<sup>3</sup>. La présentation de ce modèle économique a pour objet d'évaluer l'adéquation des régimes fiscaux, des coûts sociaux aux objectifs du monde sportif professionnel.

L'arrêt de la Cour de Justice des Communautés européennes (CJCE) du 15 décembre 1995, plus connu sous le nom d'arrêt *Bosman*<sup>4</sup>, illustre bien cet alignement du sport professionnel sur le secteur marchand, avec l'application aux sportifs professionnels du principe de la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté européenne.

Dans un secteur désormais fortement concurrentiel, et compte tenu de ces divers enjeux, les clubs sportifs professionnels ont l'obligation de devenir compétitifs s'ils veulent survivre. Les questions fiscales et les coûts sociaux sont un enjeu déterminant. A titre d'exemple, les taux d'imposition sont un critère important tant pour les sportifs professionnels qui en font un élément de choix de club que pour ces derniers qui cherchent à optimiser leurs coûts de fonctionnement.

Le projet de mise en place d'une taxation des revenus perçus par les sportifs supérieurs à 1 million d'euros par an à hauteur de 75 % qui aurait dû être acquittée par les clubs a donc constitué un enjeu essentiel particulièrement pour les clubs de football professionnel, souvent présentés comme les principales victimes de cette imposition. De fait, si cette mesure avait été appliquée, les clubs de Lyon, Paris et Marseille, auraient acquitté ensemble jusqu'à quarante-six millions d'euros, dont trente millions pour le seul club du Paris Saint-Germain<sup>5</sup>. On mesure ainsi les impacts d'une telle taxation en matière de compétitivité et d'attractivité.

---

son propre statut, tout comme il doit le faire dans une équipe d'amateurs. 3) S'interdire de faire, ou de laisser faire, de la publicité sur son nom, si elle est liée à la pratique du football. 4) Donner un justificatif de ses dépenses ou de ses frais chaque fois qu'il obtient de son club, de la Ligue ou de la fédération, un remboursement de ses dépenses engagées à l'occasion de la pratique du football. 5) Respecter les statuts du club amateur, auquel il a librement adhéré, et en particulier, pour ce qui se rapporte à l'esprit et à la lettre des prescriptions de la loi du 1er juillet 1901 sur les associations ».

<sup>3</sup> M. Desbordes, *Stratégie des Entreprises dans le Sport*, « La stratégie de sponsoring d'Adidas dans le football », Economica, 2<sup>ème</sup> éd., 2004, p. 177.

<sup>4</sup> CJCE, 15 décembre 1995, aff. C-145/93, *Bosman c/ UEFA et a.*, Rec. CJCE, I, p. 4921.

<sup>5</sup> Consultable sur <http://www.capital.fr>, « Ce que la taxe à 75 % va coûter au PSG, l'OM et l'OL », 02 avril 2013.

L'exemple monégasque<sup>6</sup> illustre parfaitement le problème de distorsion de concurrence<sup>7</sup> présent entre les clubs européens. Le siège social du club étant situé hors Hexagone, il n'est pas soumis à la même législation fiscale que les clubs français, alors même que l'association sportive de Monaco (ASM) évolue dans le championnat français. L'alignement du club de la Principauté sur les règles fiscales et sociales françaises, et donc son assujettissement à la taxe de 75 %, aurait été préjudiciable à l'ASM, dont l'effectif professionnel comporte de nombreux joueurs ayant une rémunération annuelle supérieure à un million d'euros.

Durant quelques mois, le transfert en France du siège social du club monégasque a donc été envisagé, ce déménagement éventuel ayant d'ailleurs inquiété certains joueurs de l'ASM. L'exemple du joueur international colombien Radamel Falcao<sup>8</sup> est, à ce titre, intéressant et témoigne de l'importance de l'attractivité fiscale d'un club. La soumission à la taxation à 75 % a, en effet, remis en cause la venue de ce joueur, contraint de subir une baisse salariale résultant des surcoûts sociaux induits.

On observe ici que les enjeux liés à l'optimisation fiscale et sociale deviennent déterminants pour les acteurs du monde sportif et constituent pour eux, au même titre que les enjeux purement sportifs, une source d'attractivité. Dans cet exemple, la fiscalité a constitué un élément majeur dans la décision club. Le surcoût induit par de nouvelles règles fiscales a perturbé sa stratégie de développement. Celle-ci reposant sur le recrutement de joueurs de

---

Selon cette étude, l'Olympique de Marseille et l'Olympique Lyonnais seraient alors respectivement redevables de 8,9 et de 6,7 millions d'euros.

<sup>6</sup> G. Simon, *Sport et nationalité*, LexisNexis, 2014, vol. 43, p. 130.

<sup>7</sup> E. d'Onorio di Méo, « Sport et fiscalité », *Nouvelles Fiscales* n° 939, 2005, p. 22 et s.: « notre pays, qui assure l'une des meilleures formations sportives au monde, voit régulièrement ses joueurs professionnels partir pour l'étranger, particulièrement pour des motifs fiscaux et sociaux », repris par Lamy dans un contexte de « recherche de compétitivité fiscale de la France au sein de l'Europe ». V. « Formation des joueurs professionnels et équilibre compétitif », *Revue juridique et économique du sport* n° 68, septembre 2003, pp. 7-38.

V. également J. Zylberstein, « La règle de l'UEFA sur les joueurs formés localement : un instrument au service de la formation », *Rev. du droit de l'UE* n° 2, 2013, p. 285.

<sup>8</sup> RMC Sport, « Falcao et l'ASM calment les rêves espagnols », 18 août 2013. Falcao a été prêté à Manchester United par l'ASM durant la période estivale 2014 et pour une saison. Le prêt du joueur est estimé à 15 millions d'euros. Il est assorti d'une option d'achat de 55 millions d'euros.

renommée internationale, qui ont un pouvoir de négociation suffisamment important pour imposer aux propriétaires de clubs un salaire élevé.

Les exemples précités illustrent les phénomènes inhérents à l'activité sportive professionnelle. Ainsi, aux enjeux traditionnels de l'activité marchande, tels que l'optimisation fiscale et la sécurité juridique, se mêlent des questions plus spécifiques, comme la politique de développement des clubs sportifs qui repose sur le recrutement des meilleurs talents. Elle s'inscrit en effet dans un cadre fortement concurrentiel exacerbé par l'extrême mobilité des sportifs professionnels. Afin de bien poser les problématiques indissociables de la fiscalité des clubs et des sportifs professionnels, il convient de procéder à l'analyse préalable du fonctionnement du sport professionnel et, notamment du modèle économique induit par la professionnalisation de ce dernier. Le football professionnel représentant aujourd'hui l'exemple le plus abouti de ce modèle.

Le sport ou l'activité sportive englobent l'ensemble de la pratique de ces derniers et du spectacle qui y est lié. Toute une dynamique s'est instaurée autour du sport, avec l'émergence de nombreux marchés en lien avec l'activité sportive. Ces marchés représentent désormais un véritable secteur économique. Il s'agit, notamment, des articles de sport, des droits d'entrée pour le spectacle sportif, des retransmissions des événements sportifs, de la rémunération des sportifs professionnels, ou encore de la publicité et de la presse.

En 2011, au niveau mondial, l'ensemble de ces activités a généré un chiffre d'affaires de 650 milliards d'euros, soit environ 3 % de la valeur du commerce mondial<sup>9</sup>. Selon le magazine Forbes qui classe chaque année les 50 clubs sportifs les plus rentables, la valorisation moyenne de ces clubs était estimée, en 2013, à 950 millions d'euros.

En outre, ce secteur d'activité jouit d'un fort dynamisme avec, notamment, l'augmentation constante des revenus du sponsoring<sup>10</sup>, qui ont progressé en moyenne, ces dernières années, de 5,3 % par an<sup>11</sup>. Ainsi, le marché des clubs professionnels qui pesait 92 milliards d'euros en 2011, comprend les revenus liés à la billetterie (35 %), le sponsoring (28 %), les droits télévisuels (22 %) et la vente de produits dérivés (15 %)<sup>12</sup>. Le marché du

---

<sup>9</sup> Rapport PricewaterhouseCoopers, 9 décembre 2011

<sup>10</sup> V. également, M. Desbordes, *Stratégie des Entreprises dans le Sport*, Economica, 2<sup>ème</sup> éd., 2004, p. 52.

<sup>11</sup> Price Waterhouse Coopers repris par le quotidien Le Figaro, *le sport business a de beaux jours devant lui*, 2 janvier 2012.

<sup>12</sup> J.-F. Bourg et J.-J. Gougnet, *Economie du sport*, éd. La Découverte, 2012, p. 42

sport s'est particulièrement déployé dans les pays développés avec une dépense sportive totale qui représente désormais entre 1,5 et 2 % du produit intérieur brut, contre 0,5 % en 1970. Pour la France, ce pourcentage était estimé à 1,74 % en 2008, soit 34 milliards d'euros répartis entre les ménages, l'État et les collectivités territoriales, les chaînes de télévision et les sponsors.<sup>13</sup>

De même, l'organisation des événements sportifs figure aujourd'hui au centre d'investissements considérables et met en compétition des villes et des pays. L'attribution de la Coupe du monde de football ou des Jeux olympiques (J.O) se situe désormais au centre d'enjeux stratégiques, en raison, notamment, des retombées de ces événements pour les pays organisateurs. En effet ils représentent un moyen de reconnaissance au niveau international pour des pays en voie de développement et peuvent aussi, moyennant les investissements consentis, favoriser la redynamisation d'une ville (rénovation de quartiers, investissement dans les infrastructures). L'organisation de la Coupe du monde de football au Qatar et en Russie est particulièrement intéressante à cet égard. Les coûts d'investissements estimés pour la Coupe du monde au Qatar en 2022 sont de 74 milliards d'euros, de 34 milliards pour la Russie pour 2018, alors qu'ils n'étaient que de 6 milliards d'euros pour la coupe du monde en Allemagne de 2006.

Si le sport, et en particulier le sport professionnel, est désormais assimilé à une activité économique à part entière, cet état de fait marque l'aboutissement d'un long processus d'autonomisation par rapport au sport amateur, avec l'immixtion de trois phénomènes qui illustrent bien l'impact de la logique marchande sur le domaine sportif : la médiatisation des compétitions, la restructuration juridique et financière des clubs et la « marchandisation » des athlètes. En outre, la mondialisation du marché du sport a amené au repositionnement des acteurs du monde sportif ainsi qu'à l'émergence de nouveaux acteurs.

Si l'on remonte à l'origine, le sport de compétition est une invention de la Grèce antique. En effet, les Jeux olympiques constituent le premier exemple d'événements sportifs avec des compétitions organisées selon des règles précises où s'affrontent des athlètes ayant

---

<sup>13</sup> P. Calatayud, D. Megherbi, stat info, Ministère des sports, « Le poids économique du sport en 2008 », janvier 2011, p. 5, consultable sur [http://www.sports.gouv.fr/IMG/archives/pdf/Stat-Info\\_1101.pdf](http://www.sports.gouv.fr/IMG/archives/pdf/Stat-Info_1101.pdf)

suivi un entraînement intensif. A cette époque, la fonction sociale du sport est prégnante, le sport étant un moyen de former les guerriers. Ainsi, les sports pratiqués sont le lancer de javelot, la course ou encore la lutte. Dans son optique le sport n'est que la continuité de l'activité de l'individu dans la société. Le sport tel que nous l'entendons à l'heure actuelle est radicalement différent de la conception antique. Le sport étant avant tout considéré comme un divertissement dépourvu de toute utilité sociale à proprement parler. En effet, le sport est une activité ludique qui repose essentiellement sur un choix individuel et qui poursuit un but désintéressé dépourvu de toute considération sociale. De ce point de vue, le sport tel que nous le concevons actuellement ne peut pas être dissocié de la société moderne. Ainsi, c'est la révolution industrielle qui a permis l'essor de sport moderne qui est né en Angleterre et qui s'est peu à peu propagé au reste du monde. Par ailleurs de nombreux sports, pratiqués aujourd'hui sur l'ensemble du globe, ont été créés en Angleterre au XIX<sup>e</sup> siècle avec, notamment, l'élaboration des règles nécessaires à leur exercice. C'est en effet le cas pour le sport dont les professionnels sont parmi les mieux payés au monde à savoir le golf dont les règles ont été édictées à Saint Andrew<sup>14</sup>.

Jusqu'à aujourd'hui le sport a connu de profondes mutations avec un impact considérable de la médiatisation. En effet, c'est la médiatisation des compétitions sportives qui a favorisé l'émergence d'un sport professionnel et globalisé. Dans un premier temps au cours du 19<sup>ème</sup> siècle le sport va se structurer en clubs, fédérations et championnats. Peu à peu, les règles s'uniformisent. Durant cette période, le baron Pierre de Coubertin<sup>15</sup> réhabilite les Jeux olympiques pratiqués dans l'Antiquité, en instaurant les premiers Jeux olympiques de l'ère moderne à Athènes, en 1896. Conformément à ses vœux, le sport reste centré à cette époque sur la recherche de l'élévation morale et de l'acte désintéressé et la devise des Jeux olympiques modernes en est le reflet : « *citius, altius, fortius* ». Durant cette période, le sport est d'ailleurs essentiellement pratiqué par les membres de la bourgeoisie. Les premières compétitions internationales concernent, notamment, le tennis (tournoi de Wimbledon en 1877 et de l'us Open en 1881).

Le sport va ensuite progressivement s'internationaliser au cours du 20<sup>ème</sup> siècle. Les compétitions internationales se multiplient avec, par exemple, les Jeux olympiques d'hiver de

---

<sup>14</sup> A titre d'exemple Tiger Woods a gagné en 2013, 78.1 millions de dollars dont 65 millions de dollars de contrats publicitaires ce qui en faisait le sportif le mieux payé au monde cette année là selon le magazine Forbes (2013).

<sup>15</sup> P. Zen-Ruffinen, *Droit du sport*, Schulthess, 2002, p. 147.



1924 à Chamonix, la Coupe du monde de football en 1930 en Uruguay, les Championnats du monde de basket-ball en Argentine et de formule 1 en 1950 en Grande Bretagne. 59 pays participent aux Jeux olympiques de Londres de 1948 dont les compétitions sont retransmises par radio, touchant ainsi un public plus large. Cette période voit se développer aussi, peu à peu, une logique marchande du sport soutenue par une croissance mondiale qui s'exerce au détriment des valeurs traditionnelles de morale et d'éducation véhiculées par ce dernier jusque-là.

Les années 1980 dessinent une rupture profonde dans le mode de développement du sport. La période 1984-1986 marque un tournant décisif avec la naissance d'un véritable marché du spectacle autour des événements sportifs nouvellement créés. On assiste ainsi à la « privatisation » du financement des Jeux olympiques de Los Angeles en 1984 par des acteurs non étatiques. La Coupe du monde de football au Mexique, en 1986, marque également l'entrée massive des sponsors dans le financement. Cette période s'inscrit dans un vaste mouvement de déréglementation qui va souvent bien au-delà du sport sous l'impulsion de gouvernements qui vont mettre en œuvre un vaste programme de privatisation et de déréglementation. On retiendra notamment l'abandon du monopole des télévisions publiques en Europe, le lancement de nombreuses chaînes privées (Canal plus en France en 1984), ou encore l'exploitation commerciale des symboles olympiques. Elle favorise aussi la restructuration du monde sportif en ouvrant une aire de compétition qui est désormais planétaire et en encourageant la médiatisation des grands événements par la télévision. Le cadre juridique de l'activité sportive se commercialise et l'objectif prioritaire devient la conquête de chiffres d'affaires et des profits, l'objectif purement sportif n'étant plus déterminant dans le nouveau modèle économique induit par ces transformations. Ce processus de globalisation du spectacle sportif touche l'ensemble des disciplines sportives. On constate ainsi que les principales fédérations internationales comptent plus de pays ou de territoires membres que l'Organisation des Nations Unies (192 pays), alors que la fédération de volley-ball en comprend 218, celle de football, 208, et celle d'athlétisme, 210.

Dans ce processus de mondialisation et de marchandisation du sport, la médiatisation des compétitions joue un rôle clef, et la télévision en constitue le vecteur le plus dynamique. Le marché des retransmissions sportives est en effet considérable, il s'appuie sur plus de 2 milliards de récepteurs télévisés et 6,5 milliards de téléspectateurs potentiels dans le monde avec, en moyenne, un temps de consommation quotidienne des programmes télévisuels de 4 heures. Lorsqu'il s'agit d'événements internationaux, l'audience sportive peut être

considérable. Pour les Jeux olympiques d'été de 2008, l'audience cumulée était de 40 milliards de téléspectateurs, et de 26 milliards<sup>16</sup> pour la Coupe du monde de football de 2010. On peut apprécier ici les enjeux considérables que la diffusion d'événements sportifs constitue potentiellement pour les annonceurs.

L'émergence des relations marchandes entre la télévision et le sport s'est développée en Europe au cours des années 1970. Dans les années 1980, l'abandon des monopoles publics concomitant au lancement des chaînes privées, a marqué un virage décisif (déplafonnement des recettes publicitaires des chaînes en 1982, naissance de Canal plus en 1984)<sup>17</sup>. Dans ce cadre, on a pu constater une explosion de l'offre de sport télévisé à partir du milieu des années 1980, avec un volume horaire total évoluant de 989 heures en 1984, à 100 000 heures en 2010<sup>18</sup>. Cette multiplication de l'offre a été favorisée par la création de nouvelles chaînes de télévision dédiées au sport et majoritairement payantes. Désormais, l'accès payant constitue pratiquement l'intégralité du volume horaire disponible, avec une part proche de 99 %. Les années 1980 ont marqué une véritable rupture, avec une part qui a progressé de 5 % en 1984, à 83 % en 1992.

La médiatisation du sport par la télévision a provoqué un changement profond du fonctionnement du sport avec l'apparition d'objectifs économiques parallèlement aux objectifs sportifs. Les acteurs du monde sportif et en particulier les clubs ont été amenés à construire un modèle poursuivant des objectifs de performance économique. Performance essentiellement liée à la maximisation des revenus issus de la retransmission des événements sportifs. L'émergence de ce nouveau modèle a induit une forte différenciation entre les clubs. Les plus médiatiques trustant les sources de revenus issues des retransmissions et des droits télévisuels afférents. Jean-François Bourg et Jean-Jacques Gouguet<sup>19</sup> parlent d'une « segmentation financière des championnats par la télévision ». La diffusion des compétitions sportives se réalise par l'intermédiaire de deux marchés distincts où se confrontent des acteurs différents. Le marché primaire est le lieu d'échanges entre les diffuseurs et les consommateurs

---

<sup>16</sup> *Op. cit.*, J.-F. Bourg et J.-J. Gouguet, p. 13

<sup>17</sup> F. Bolotny, « La nouvelle flambée des droits tv du football français ? », *Revue juridique et économique du sport* n°74, pp. 121-132.

<sup>18</sup> Conseil supérieur de l'audiovisuel, v. également, P. Zen-Ruffinen, *Droit du sport*, Schulthess, 2002, p. 345.

<sup>19</sup> *Op.cit.*, J.-F. Bourg et J.-J. Gouguet, pp. 13-14.

de télévision. En amont de ce marché, il existe un marché secondaire qui met en relation les diffuseurs et le mouvement sportif constitué des clubs, ligues et fédérations qui organisent les compétitions. Les acteurs négocient la quantité d'événements achetés et le montant des droits qui en résultent. Le mouvement sportif bénéficie du monopole de l'offre, ce qui lui permet de faire face à une demande qui s'étend et se fractionne (chaînes gratuites, à péage, câblées ou thématiques, etc.), et de mettre en place des mécanismes de surenchères efficaces selon les mécanismes de l'offre et de la demande. Cette situation a engendré l'explosion des montants des droits de retransmission sportive. À titre d'exemple, les droits globaux du football de première division sont passés de 0.8 million d'euros pour les années 1983 et 1984, à 668 millions d'euros en 2010 et 2011<sup>20</sup>. Sur ce plan, les bénéfices issus de l'augmentation des revenus émanant des droits de retransmission ont été particulièrement disparates en fonction des disciplines sportives. Ainsi, le marché français des droits de retransmission (1.135 milliards d'euros en 2010) est très inégalitaire avec 80 % des droits revenant au football. Par conséquent, le poids de cette source de revenus diffère selon les sports pratiqués. Il représente en moyenne 57 % du chiffre d'affaires des clubs de ligue 1, contre 12,5 % pour les clubs Top 14 de rugby, et seulement 2 % pour ceux de la pro A de basket-ball. Il s'ensuit un retard économique important pour les sports les moins médiatiques, résultant des fortes inégalités des audiences télévisées, avec 30 000 téléspectateurs en moyenne pour un match de volley de Pro A, contre 1.53 million pour un match de ligue 1 sur une chaîne payante<sup>21</sup>.

Le mode de partage des revenus provenant des droits de retransmission est décisif et constitue un puissant outil de régulation permettant d'assurer un partage équitable des droits de retransmissions des compétitions sportives. En Europe, deux grands modèles de championnat déterminent le partage des revenus des droits de retransmission avec une négociation qui peut être collective ou individuelle. La négociation collective favorise un degré élevé de mutualisation des revenus entre les clubs et permet ainsi de lisser les différences entre les clubs. En effet, dans ce système les clubs les moins médiatiques bénéficient d'une source de revenus plus importante. Par exemple, en France 50% des revenus sont redistribués entre les clubs de façon égalitaire le reste étant réparti selon une clef de répartition reposant sur le nombre de match diffusés, la notoriété à hauteur de 30% et la performance sportive (classement des 5 dernières années à hauteur de 20%). A l'opposé, il existe un modèle se basant sur une négociation individuelle des droits. Dans ce système, les

---

<sup>20</sup> Site officiel de la Ligue de football professionnel : <http://www.lfp.fr/>

<sup>21</sup> Rapports d'activité des ligues professionnelles.

revenus des droits de retransmission sont directement liés à la médiatisation du club. Ce système s'avère beaucoup plus intéressant pour les clubs les plus médiatiques mais il favorise également la segmentation des compétitions. Un cercle vertueux se crée dans ce système pour les clubs médiatiques qui peuvent construire une stratégie leur permettant de maximiser les revenus issus de la médiatisation et également d'être compétitifs au niveau européen. Le championnat d'Espagne constitue une bonne illustration de ce modèle avec deux clubs très médiatiques qui concentrent les revenus des droits de retransmission, accumulent les titres nationaux et qui s'avèrent très compétitifs au niveau européen<sup>22</sup>. La question des droits de retransmissions des compétitions sportives et du modèle de redistribution de ces droits est donc décisive dans le modèle économique des clubs de sports notamment dans le cadre du football. La récente menace de grève de la ligue professionnelle espagnole en raison du projet du gouvernement de revoir les modalités de répartition des droits télévisuels avec une distribution plus égalitaire<sup>23</sup> montre toute l'importance de ces droits dans le modèle économique des clubs sportifs.

L'analyse de ces deux systèmes montre qu'il est difficile de concilier les deux objectifs que sont le maintien de l'équilibre compétitif d'une compétition et l'émergence de clubs compétitifs au niveau européen. En effet, les championnats se caractérisant par un degré élevé d'incertitude sur le vainqueur s'avèrent plus attractifs alors que ceux où l'équilibre compétitif est moindre s'avèrent moins attractifs au niveau européen. L'équilibre compétitif est un concept clé du sport, il s'agit essentiellement de maintenir un degré élevé d'incertitude sur le vainqueur d'une compétition en partant du postulat que plus le degré d'incertitude est important plus l'intérêt pour la compétition sera élevé. Ce concept, bien que pouvant s'appliquer aux sports individuels, concerne essentiellement les sports collectifs. Il poursuit un objectif d'intérêt général de la compétition et repose davantage sur une stratégie collective. L'attrait pour une compétition bénéficiant à l'ensemble des acteurs. Dans le modèle américain de puissants outils de régulation ont été mis en place afin de garantir l'équilibre compétitif du sport professionnel américain. Nous reviendrons plus tard sur le modèle américain.

---

<sup>22</sup> Depuis la saison 2004-2005, le FC Barcelone ou le Real Madrid ont été champions d'Espagne systématiquement sauf lors de la saison 2013-2014 où l'Atletico Madrid a été champion d'Espagne. Ces deux clubs se sont également avérés très compétitifs au niveau européen puisque le FC Barcelone a remporté au cours de cette période la plus prestigieuse des compétitions européennes, la Ligue des Champions à 4 reprises (2006, 2009, 2011 et 2015) et le Real Madrid à une reprise en 2014.

<sup>23</sup> *Le Monde*, « Droits télévisés : la grève des footballeurs espagnols suspendue », 14 mai 2015

L'émergence de clubs compétitifs au niveau européen constitue également un objectif prioritaire des acteurs du monde de sportif. Si cet objectif s'inscrit davantage dans une logique individuelle et concerne en priorité les clubs, les fédérations ont également intérêt à favoriser l'émergence de champions nationaux sur la scène européenne augmentant ainsi l'intérêt pour une compétition en raison de leur attractivité médiatique.

C'est peut-être à travers cette analyse que l'on voit le mieux les bouleversements provoqués par la médiatisation du sport. En effet, y compris du point de vue des organisateurs des compétitions, l'objectif recherché n'est plus tant de favoriser une compétition ouverte avec des rapports de force équilibrés garantissant une incertitude sur le vainqueur que de développer l'attractivité médiatique d'une compétition. Cet intérêt passe davantage aujourd'hui par l'émergence de champions nationaux extrêmement compétitifs pouvant rivaliser avec les autres champions nationaux sur la scène européenne. Peu à peu l'attractivité médiatique prend le pas sur l'aspect de l'égalitarisme sportif. A ce titre, deux exemples peuvent être cités concernant la stratégie des clubs et également celle de l'organisateur des compétitions.

Des clubs ont mis en place des stratégies essentiellement axées sur le développement de leur potentiel médiatique. Au tournant des années 2000, le président du Real Madrid, également haut dirigeant du secteur privé, a décidé de mener une politique visant à recruter uniquement des joueurs médiatiques (les « galactiques ») dans l'optique d'augmenter les revenus issus du merchandising mais également de négocier des droits de retransmission plus élevés. L'achat d'un joueur de renommée internationale malgré l'importance des coûts liés à l'achat et au salaire peut s'avérer particulièrement rentable pour un club. C'est ainsi que l'achat par le Real Madrid de Zinedine Zidane s'est traduit par un impact sur le chiffre d'affaires du club compris entre 42 et 54.5 millions d'euros pour un coût annuel de 36 millions d'euros et une rentabilité annuelle de Zidane pour son équipe de 6 à 18.5 millions d'euros<sup>24</sup>.

Les ligues et fédérations qui organisent les compétitions cherchent également à créer un environnement favorable aux performances économiques des clubs. Il y a ainsi une forte demande des investisseurs qui sont propriétaires des clubs en particulier dans le football professionnel de réduire les risques liés à l'aléa sportif. La ligue de football professionnelle est ainsi à l'origine d'une réforme qui doit permettre de limiter la relégation en deuxième

---

<sup>24</sup> Estin&Co, Strategy consulting, « Sport, Finance et Marketing », 6 décembre 2001

division à deux clubs au lieu de trois actuellement. Cette réforme doit permettre plus de stabilité en limitant le risque de l'aléa sportif et favoriser la venue d'investisseurs dans le championnat de football français en recherche de la stabilité pour s'inscrire dans un projet de long terme.

La médiatisation du sport a également eu des conséquences sur les revenus des athlètes avec l'émergence de « stars » pouvant négocier auprès des clubs des salaires très élevés mais également diversifier leurs sources de revenus par l'intermédiaire notamment de la publicité. Ainsi, dans certaines disciplines particulièrement médiatiques un petit nombre de sportifs bénéficie de revenus considérables . On peut constater que les différentiels de revenus entre les athlètes sont bien plus élevés que les différences de talents. Cela est lié au fait que la demande (celle des téléspectateurs), pour un talent, augmente plus que proportionnellement à leur talent. Ces « superstars » ne sont pas substituables contrairement aux sportifs professionnels moins talentueux, et la rareté de ces talents est hautement valorisable à la fois pour le sportif qui peut négocier un salaire très élevé mais aussi pour le club sportif qui peut surpayer un sportif en vue de l'acquérir car il considère que le retour sur investissement sera supérieur au surcoût induit.

La professionnalisation du sport est également à l'origine d'une restructuration juridique et financière des clubs de sport. Jean-François Bourg et Jean-Jacques Gougnet<sup>25</sup> observent « *une double rupture avec l'ordre ancien : juridique avec la transformation des clubs à but non lucratif en sociétés commerciales, économique avec l'attente d'un retour sur investissement des nouveaux opérateurs que sont les actionnaires* ». On observe ainsi une séparation entre le monde du sport professionnel et celui du monde amateur, mais également une singularisation du football en tant que discipline sportive la plus marquée par cette restructuration. Alors que le budget moyen d'une association sportive en France est de 33 000 euros, il est de 9 millions pour un club professionnel autre que de football et de 33 millions pour un club de football professionnel. Le football figure au sommet de la pyramide avec un chiffre d'affaires moyen pour un club de football de ligue 1 sur la période 2011-2012, de 56 millions d'euros, soit un montant 3 fois supérieur à celui d'un club de rugby de Top 14 et 23 fois supérieur à celui d'un club de handball professionnel. Confrontés à de nouvelles contraintes, et pour certains à de réelles difficultés financières dues à des budgets trop élevés au regard des ressources financières, les clubs de football professionnel ont modifié leur

---

<sup>25</sup> *Op. cit.*, p. 4.

modèle de financement avec la montée en puissance des sources de revenus liés au sponsoring et aux chaînes de télévision (66 % des recettes en 2011-2012). En vingt ans, le montant du chiffre d'affaires des clubs de football professionnels a été multiplié par vingt en France.

Depuis le milieu des années 1970, nous constatons une adaptation progressive de l'environnement juridique qui accompagne et sous-tend la restructuration financière des clubs de sport, avec la création du statut des sociétés d'économie mixtes sportives en 1975, la création des sociétés anonymes à objet sportif en 1984 (dont le statut sera modifié en 1987 et 1992), et la création du statut des sociétés anonymes sportives professionnelles en 1999. Désormais, lorsqu'elles atteignent un certain seuil de recettes issues de manifestations payantes ou de rémunérations, les associations sportives ont l'obligation de créer une société commerciale<sup>26</sup> qui peut être soit une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL), une société anonyme à objet sportif (SAOS), ou une société anonyme sportive professionnelle (SASP). La quasi-intégralité des clubs professionnels de football et de rugby sont constitués en SASP. Ce statut offre, notamment, l'avantage de pouvoir distribuer des dividendes. Lorsque les résultats sportifs sont bons, un cercle vertueux peut être instauré avec la possibilité pour les clubs de bénéficier de rendements croissants (les bons résultats engendrent une augmentation des recettes, laquelle permet d'acheter les meilleurs talents et de renforcer la position du club). Toutefois, de nombreuses expériences d'entrée en bourse de clubs se sont avérées décevantes et il semble que la rentabilité du modèle économique des sports collectifs soit également peu attractive pour les investisseurs. Un certain doute plane en effet sur la capacité réelle des clubs sportifs à créer durablement de la valeur ce qui pourrait également se traduire par la crainte d'une « bulle spéculative » sur un tel marché et la « volatilité » de la compétitivité de clubs qui peut reposer sur un joueur d'exception susceptible de blessures. En règle générale les investisseurs craignent en effet le risque non maîtrisé<sup>27</sup>.

---

<sup>26</sup> Art. L.122-1 C. sport.

<sup>27</sup> Cependant il est à noter qu' en Europe sur la trentaine de clubs cotés en bourse les deux tiers évoluent dans les championnats britanniques professionnels même si la moitié sont cotés sur l'Alternative Investment Market (AIM) qui est un mélange de Nouveau Marché et de marché hors côte caractérisé par des obligations boursières très réduites. De plus, si l'on prend le cours de l'action d'un club comme Tottenham il s'agit en fait du groupe Tottenham avec entre autre une industrie textile et une agence de voyage ce qui en diminue donc de facto l'incertitude liée au facteur humain représenté par les joueurs de football.

Par ailleurs, l'arrêt *Bosman* de 1995 inaugure un tournant important dans le rapport salarial existant en matière de sport et, notamment, dans le football. La conséquence principale de cet arrêt est d'autoriser la constitution d'un marché unique des sportifs professionnels, comme le permettent deux des décisions qui y figurent. Ainsi, suite à l'arrêt *Bosman*, les joueurs ressortissants de l'Union européenne peuvent désormais circuler librement en Europe et ne sont plus concernés par la règle limitant le nombre de joueurs étrangers à trois par club. De plus, les joueurs en fin de contrat sont libres de droits et peuvent offrir leurs services aux clubs de leur choix, sans que leur club d'origine puisse exiger une indemnité de transfert. Cet arrêt a contribué à renforcer la dualisation sur le marché du sport de haut niveau, en multipliant les possibilités pour les clubs les plus riches d'acquérir les meilleurs talents et de renforcer ainsi leur position dominante. L'arrêt *Bosman* a véritablement fait rentrer le sport professionnel dans le champ de l'activité économique avec l'application des règles européennes relatives à la libre circulation des travailleurs.

Le sport professionnel est soumis également, dans le cadre des traités, au respect des règles communautaire en matière de concurrence. L'accord du 5 mars 2001 conclu entre la Commission européenne et la FIFA marque sur ce point une nouvelle étape qui met un terme à l'application de l'article 15 du règlement de la FIFA concernant le montant des indemnités lors des transferts de joueurs à l'intérieur d'un État membre de l'Espace économique européen (EEE), et lors des transferts internationaux des joueurs non communautaires à l'intérieur de l'EEE. En effet, conformément à cet article, dans les cas précités, le montant de la compensation devait être convenu entre les deux clubs concernés. Cette pratique a été considérée par la Commission européenne comme une atteinte au principe de libre concurrence, la fixation de prix arbitraires entre deux clubs pouvant être qualifiée d'entente. Cet accord a entériné la fixation de grands principes concernant le fonctionnement du marché des transferts, en lien, notamment, avec la protection des mineurs, la rémunération de la formation des joueurs ou encore l'instauration d'une période de transferts.

Nous pouvons aborder à ce stade l'analyse des modèles d'organisation du sport professionnel. Il existe en effet deux grands modèles d'organisation, à savoir le modèle européen et le modèle américain. De nombreux enseignements peuvent être tirés de l'analyse comparative de ces deux modèles, concernant l'avenir du modèle européen, dont le fondement repose sur le lien unissant le monde amateur et le monde professionnel, mais qui



est remis en cause en raison des profondes transformations consécutives à l'autonomisation de fait du sport professionnel par rapport au sport amateur.

Dans le modèle américain, l'objectif sportif des clubs est moins soumis à cet aspect de l'aléa sportif. Les ligues américaines s'organisent dans un système fermé de compétitions sportives. Dans ce contexte, pour participer à un championnat, les propriétaires de clubs paient une franchise. En l'absence d'un système de relégation, la participation d'un club à une compétition n'est pas liée à ses résultats sportifs. Ce système constitue un gage de stabilité pour les propriétaires des clubs qui, n'étant pas soumis à cet aléa sportif, peuvent investir plus facilement. L'objectif recherché par le club et son propriétaire est donc de réaliser la meilleure saison possible, donc la plus « rentable » sans avoir la crainte d'une relégation possible, la participation à la compétition ne dépendant que du paiement de la franchise. Ainsi une « mauvaise » saison en termes de résultats n'influencera pas obligatoirement son avenir dans la ligue.

Dans ce cadre, les revenus des clubs relèvent de trois facteurs principaux : le pouvoir d'attraction du club, qui dépend essentiellement du dynamisme du territoire où réside le club, le pouvoir d'attraction de la ligue, qui dépend du sport et de son potentiel médiatique, et les résultats sportifs qui dépendent de la qualité de l'effectif. Le système américain s'inscrit dans le champ d'une négociation collective marquée par l'importance des conflits qui opposent les différents acteurs en ce qui concerne le partage des revenus. Le cadre de ces négociations inclut les joueurs, les propriétaires de clubs, les agents et les ligues, et prévoit plusieurs niveaux de négociation entre ces acteurs. Il s'agit de concilier deux exigences : une compétition sportive équilibrée pour maintenir l'incertitude du résultat et une concurrence économique équitable, avec comme objectif que chacun reçoive une juste rétribution selon sa contribution au produit global de la ligue.

Afin de garantir sa stabilité, de puissants instruments de régulation ont été mis en place pour préserver l'équilibre compétitif du système et éviter que les clubs les plus riches monopolisent les victoires sportives (ce qui nuirait à l'intérêt général du système). Les principaux objectifs poursuivis sont la maîtrise de la masse salariale, avec la règle du « *salary cap* », et l'allocation équitable des talents avec le système du *draft*. Le *draft* permet aux clubs d'obtenir des droits exclusifs sur les nouveaux joueurs intégrant la ligue, avec un choix qui s'exerce dans l'ordre inverse du classement de la dernière saison. Le « *salary cap* » consiste en un plafonnement de la masse salariale globale de la ligue. Cet instrument fonctionne en

deux phases : une négociation permet de fixer préalablement le pourcentage des revenus perçus par les joueurs, et la division du montant global de la masse salariale par le nombre d'équipes permet ensuite de calculer le montant maximal que chaque club peut consacrer à sa masse salariale.

L'analyse du système américain du sport collectif professionnel qui, du point de vue de la maturité économique, se trouve à un stade d'évolution bien plus avancé que le modèle européen, permet d'en tirer quelques enseignements concernant le devenir possible du modèle européen. Le modèle américain induit l'acceptation d'une atteinte aux droits de la concurrence, en raison de l'utilité sociale supérieure conférée par ces ententes. Ainsi, le rôle des instruments de régulation dans le maintien de l'équilibre compétitif constitue-t-il le principal argument justifiant l'exemption des lois antitrusts<sup>28</sup>. La régulation du marché étant interne, efficiente, et les objectifs acceptés, il n'est plus nécessaire, dès lors, d'y appliquer un système de contrôle et de sanctions coercitives externe.

Le modèle européen fonctionne comme un système pyramidal imposant la primauté de l'objectif sportif, les résultats sportifs permettant d'accéder à un niveau de compétition donné. Ce modèle se caractérise par le principe de qualification sportive comme mode d'accès aux compétitions et par le principe d'ouverture pour tous les niveaux de championnat. Ainsi, dans ce modèle, malgré les différences considérables qui peuvent exister entre les différents clubs, notamment dans le domaine du football, la compétition est ouverte et n'importe quel acteur peut théoriquement entrer sur le marché, s'il obtient les résultats sportifs requis par le niveau de compétition qu'il vise. Cela se matérialise chaque année par la montée de clubs de sports au niveau supérieur, compte tenu de leur classement et a contrario, par la relégation de clubs au niveau inférieur en cas de résultats insuffisants pour un niveau de compétition donné. Sur le plan institutionnel, il règne donc une égalité parfaite entre les différents acteurs de chaque niveau. Ce système explique la raison pour laquelle, dans les championnats européens, et notamment en France, des clubs issus de villes très peu peuplées accèdent néanmoins au plus haut niveau de compétition, au plan national ou même européen. Le club de l'AJ Auxerre constitue de ce point de vue une bonne illustration de l'ouverture des compétitions sportives du modèle européen. Plusieurs niveaux de compétition caractérisent le modèle européen dont

---

<sup>28</sup> Il s'agit en l'occurrence de la vente collective des droits de retransmission par les ligues au nom de l'ensemble des clubs professionnels (Sports Broadcasting Act, 1962).

la grande majorité relèvent du monde amateur. Le bénévolat se trouvant de ce fait le fondement du fonctionnement de ce système.

En football, par exemple, et en partant de la base, le modèle européen inclut les compétitions suivantes :

- Les championnats locaux
- Les championnats régionaux
- Les championnats nationaux amateurs
- Les championnats nationaux professionnels
- Les coupes d'Europe de clubs

Cependant, suite à l'importante phase de dérégulation liée à la marchandisation croissante du sport et, également, à l'application des règles communautaires de libre circulation des travailleurs et de libre concurrence, il existe un vrai risque de fragilisation du modèle pyramidal européen.

Un risque réel de rupture de l'équilibre compétitif pèse sur le modèle européen, à cause de la différenciation croissante qui sépare les clubs en fonction de leurs revenus, en remettant en cause l'incertitude du résultat. Cela se traduit en particulier par la fermeture relative à l'accès de certaines compétitions, alors que l'ouverture à toutes les compétitions pour les clubs était au fondement du modèle européen. Le football illustre bien cette tendance, puisque plus de 80 % des clubs qui participent à la Coupe des clubs champions ou Ligue des champions, sont les mêmes d'une année sur l'autre.

Consciente de ces enjeux et des menaces qui perturbent l'équilibre du football, avec notamment, la fragilisation financière excessive de nombreux clubs de football qui se sont fortement endettés pour acquérir les meilleurs joueurs, l'instance de régulation du football européen a mis en place un nouvel outil : le fair-play financier. Cet instrument de régulation a trois objectifs :

- Éviter que les clubs ne dépensent plus qu'ils ne gagnent ;
- Encourager les clubs à opérer avec leurs seuls revenus, sans contribution des propriétaires ou de tiers et sans contracter de dettes ;
- Encourager les investissements dans des installations sportives sur le long terme, plutôt que la spéculation à court terme liée à des surenchères pour l'achat de joueurs.

Ce système est entré en application lors de la saison 2013-2014. Il marque le début d'une phase de transition pour le football professionnel européen, avec la recherche d'un nouveau modèle économique pour les clubs. Par certains aspects, l'introduction de nouveaux instruments de régulation contribue à la maturation du marché du sport professionnel qui a été bouleversé, dans le tournant des années 1980 et 1990, par l'arrivée massive des sponsors grâce à la médiatisation des compétitions et à l'arrêt Bosman. Ces facteurs ont fait entrer le sport européen, bien malgré lui, dans l'ère de la mondialisation et de la marchandisation, avec l'apparition de « bulles »<sup>29</sup> consécutives à un défaut de régulation.

Cette analyse du fonctionnement du sport professionnel permet de bien en saisir les principaux enjeux économiques. Le sport professionnel se caractérise ainsi par une diversité d'acteurs et des sources de revenus, qui nécessite la mise en place de nouvelles stratégies.

Depuis la fin des années 1990, le sport professionnel et en particulier le football, ont connu de profondes mutations et les mécanismes de régulation de ce secteur d'activité restent à élaborer.

Avec la médiatisation des compétitions sportives, les revenus liés à l'activité sportive, (notamment pour le football professionnel, principal bénéficiaire de cette médiatisation), ont explosé au cours des trente dernières années. Désormais, des sportifs perçoivent des salaires comparables, voire supérieurs, aux revenus des dirigeants de grandes entreprises. Cette inflation salariale est particulièrement importante dans le football où de nombreux joueurs, indépendamment des plus talentueux, bénéficient de salaires élevés.

Elle a imposé de nouvelles contraintes aux clubs de football professionnels qui sont à la recherche d'un nouveau modèle économique qui inclurait également une minimisation des budgets mis en œuvre. Le but recherché étant une optimisation du modèle porteuse de valorisation potentielle pérenne des dits clubs. Comme cela a été écrit, le sport professionnel, et en particulier le football, est un secteur en pleine mutation où se confrontent la spécificité de l'activité sportive, qui reste très marquée en Europe par les principes issus du monde

---

<sup>29</sup> Le développement du sport professionnel actuel en Europe et, en particulier, celle du football, conduit à une logique inflationniste, les clubs étant amenés à dépenser des sommes parfois considérables pour attirer les meilleurs joueurs. Certains clubs se sont ainsi fortement endettés sans pouvoir générer de sources de revenus à la hauteur de leurs dépenses. À titre d'exemple, la dette totale du football espagnol était estimée à 2.7 milliards d'euros en 2014. Cette situation amène à des cas de quasi-faillite touchant des clubs qui sont dans l'incapacité de rembourser leurs dettes en l'absence d'investisseurs.

amateur (primauté du résultat sportif comme objectif principal des clubs de sport) et les enjeux inhérents à la professionnalisation (rentabilité et valorisation induite à savoir primauté du résultat financier). La professionnalisation contraint de fait les acteurs du mouvement sportif (surtout les clubs qui recherchent la stabilité et la minimisation de l'incertitude) à rechercher ce nouveau modèle.

Cette stabilité est une condition indispensable au développement des clubs et à la pérennisation de ce modèle. Sur ce point, la récente décision de la Ligue de football professionnelle (limiter le système de relégation à 2 clubs au lieu de 3) montre la volonté des instances de régulation d'apporter cette stabilité pour attirer davantage d'investisseurs, ce qui traduit aussi un rapprochement avec le modèle américain. L'incertitude et le manque de visibilité sur le long terme restent les principaux freins à l'engagement des financiers.

Pour autant, et nous l'avons vu dans le cas dudit modèle, l'activité sportive est, par essence, fondée sur l'incertitude, à laquelle s'ajoute, dans le cadre européen, l'ouverture des compétitions aux clubs. Le modèle recherché se caractérisait donc par une articulation entre les principes du monde amateur et ceux du monde professionnel, intégrant la conciliation entre leurs différentes logiques. Cette volonté est d'ailleurs particulièrement évidente dans le cadre du sport français qui s'est vu imposer des règles juridiques contraignantes aux clubs professionnels.

À travers le prisme de la fiscalité, la présente thèse s'efforcera donc de faire l'analyse économique du droit au regard du développement de l'activité sportive professionnelle en France.

À cet effet, nous avons choisi de nous centrer sur le football professionnel, qui constitue, de notre point de vue, l'exemple le plus pertinent, dans le cadre d'un travail de recherche portant sur la fiscalité des clubs et des sportifs y opérant. La fiscalité représente en effet l'un des outils juridiques déterminants de l'attractivité d'un championnat et de son modèle économique.

En premier lieu, ce rôle est décisif du point de vue des clubs de sport qui sont confrontés à des contraintes financières fortes liées au paiement de salaires élevés et qui se doivent de mettre en œuvre des stratégies d'optimisation fiscale et sociale. En second lieu, il concerne évidemment les sportifs qui, compte tenu de leur mobilité, procèdent à une analyse

comparée des systèmes fiscaux et sociaux<sup>30</sup>. Cela est d'autant plus le cas lorsque leur carrière s'annonce courte et incertaine. Le sportif cherchera alors à maximiser ses gains en optimisant sa gestion de carrière.

L'environnement juridique, fiscal et social est ainsi déterminant dans le développement d'un club de football professionnel qui se voit confronté à une très vive concurrence des autres clubs européens. À l'heure actuelle et compte tenu de la faible régulation du système et de la forte mobilité des joueurs, une compétition acharnée se livre entre les clubs pour attirer les meilleurs joueurs, alors même que des régimes fiscaux et sociaux très différents influent considérablement sur l'attractivité d'un club de football professionnel.

De façon générale, il existe un constat partagé du manque d'attractivité du football français<sup>31</sup>. Si les causes en sont multiples, avec un modèle économique qui repose sur de nombreux facteurs et sources de revenus différents, il n'en demeure pas moins que les contraintes juridiques, et plus particulièrement l'environnement fiscal et social, sont des facteurs majeurs influençant le développement d'un club sportif, à la fois pour ce qui concerne le recrutement des joueurs, mais aussi la maîtrise des coûts.

En France, à salaire égal, le coût de rémunération d'un joueur serait majoré d'environ 20 % par rapport à l'Allemagne ou l'Angleterre. Sur ce point, nous constatons un déficit global d'attractivité du football français qui s'avère être beaucoup moins compétitif au plan européen, avec un cadre juridique particulièrement contraignant.

De surcroît, en France, le statut juridique des clubs de sport impose un lien fort entre le sport amateur et le sport professionnel ce qui induit de nombreuses contraintes notamment en matière de partage des revenus, qui nuisent à la compétitivité des clubs français de premier rang au regard de leurs homologues européens, rendant de facto plus difficile la venue d'investisseurs.

---

<sup>30</sup> CDES, « La fiscalité influence la mobilité internationale des joueurs professionnels », *Jurisport*, n° 108, avril 2011, p. 14.

<sup>31</sup> V. Rapp. de monsieur Eric Besson, secrétaire d'État chargé de la prospective, de l'évaluation des politiques publiques et du développement de l'économie numérique, *Accroître la compétitivité des clubs de football professionnel français*, novembre 2008, p. 83.

Dans le cadre de notre thèse, nous nous interrogerons sur la place du sport français dans le contexte européen de libre circulation des sportifs issu de l'arrêt *Bosman*. Deux approches ont été retenues qui s'axent sur les deux acteurs principaux de ce secteur économique, étroitement liés, qui sont d'une part le club sportif et d'autre part le joueur qu'il soit professionnel ou amateur. Il s'agira pour chacune des parties de présenter les différentes stratégies des acteurs sportifs dans un contexte de plus en plus ouvert et concurrentiel. Nous verrons ainsi que la réglementation s'appliquant à l'activité sportive en France qui est particulièrement contraignante s'avère de plus en plus inadaptée avec un risque de perte d'attractivité.

# **PREMIERE PARTIE : LE STATUT FISCAL DES CLUBS**

## **SPORTIFS, UN STATUT INAPPROPRIÉ?**

La structuration des groupements sportifs nous amène à analyser dans un premier temps la fiscalité des associations sportives dites « support », puis à aborder la fiscalité des sociétés sportives. Tout groupement sportif est fondé sur une association. Les associations constituent l'essentiel des structures sportives françaises. Sur la base des relations existantes entre le club et l'association, le législateur a dû s'adapter et a toujours composé avec les deux entités (détenion d'une part du capital de l'association dans la société sportive, reversement des droits télévisés au football amateur, etc.).

Les principes d'imposition inhérents à ces deux entités vont nous permettre d'en définir l'environnement juridique et financier. Nous verrons également que l'articulation de ces deux entités peut parfois poser problème, notamment lors de l'entrée d'un nouvel actionnaire au capital du club.

### **TITRE I : LA FISCALITÉ DES ASSOCIATIONS SPORTIVES**

#### **SUPPORT, STRUCTURE ELEMENTAIRE DES**

#### **GROUPEMENTS SPORTIFS**

Le Code du sport<sup>32</sup> dispose que « *les associations sportives sont constituées conformément aux dispositions de la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901 relative au contrat d'association ou, lorsqu'elles ont leur siège dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle, conformément au droit civil local* ».

#### ***Chapitre I : La fiscalité des associations sportives à but non lucratif***

Certains principes essentiels régissent le statut fiscal des associations sportives. En outre, des critères d'exonération sont explicitement prévus par le législateur français.

---

<sup>32</sup> Art L.121-1 du C. sport.



## *Section 1 : Un principe de non-imposition*

L'association est généralement à but non lucratif (fondations, fonds de dotation, congrégations religieuses ou encore syndicats professionnels). L'association régie par la loi de 1901 est exonérée de tout impôt commercial<sup>33</sup>. L'article 206-1 *bis* du Code général des impôts exonère l'association à but non lucratif de tout impôt sur les sociétés (IS).

En effet, la recherche de profit n'est généralement pas le dessein de cet organisme. Cependant une association loi 1901 peut dégager des bénéfices mais ceux-ci ne peuvent être redistribués aux membres de l'association. Du fait du respect de certains critères que l'on appellera « critères de non-lucrativité », l'association n'est soumise à aucun des impôts commerciaux<sup>34</sup>. De fait, la société sportive, en son article 261 al 2 du CGI, et la contribution économique territoriale (CET), ne sont pas dues au titre des activités de l'association.

L'article 1 447 du CGI dispose que « *la cotisation foncière des entreprises n'est pas due pour des organismes mentionnés au premier alinéa du 1 bis de l'article 206 qui remplissent les trois conditions fixées par ce même alinéa* ». Les associations à but non lucratif sont donc placées hors du champ d'application de la cotisation foncière des entreprises.

## *Section 2 : Les critères d'exonération posés par la loi fiscale.*

Le respect de ces critères de non-lucrativité porte essentiellement sur deux points : un organisme n'est en effet considéré comme non lucratif sur le plan fiscal que lorsque sa gestion est désintéressée à savoir que les profits qu'elle pourrait dégager ne sont pas destinés à ses membres, et qu'elle ne concurrence pas le secteur commercial.

---

<sup>33</sup> O. Siviude, « Les enjeux fiscaux pour les clubs sportifs », *Rev. Trésor*, 2008, p. 845.

<sup>34</sup> BOI-IF-CFE-10-20-20-20, instruction fiscale n° 170 du 15 septembre 1998, relative à l'IS, TP, TVA et régime fiscal des organismes sans but lucratif, *Dr. fisc.* 1998 n° 39, et BOI-IS-CHAMP-10-50, BOI-IS-AUT-40-10-10, BOI-TPS-TA-10 BOI-TVA-CHAMP-30-10-30, BOI-IF-TH-10-10-20, BOI-IF-CFE-10-20-20-20, BOI-IF-CFE-20, BOI-IF-CFE-20-20-10-10, BOI-ENR-AVS-20-80, instruction fiscale du 18 décembre 2006 qui confirme cette exonération de tous les impôts commerciaux (IS, taxe professionnelle et TVA).

## §1. L'exigence d'une gestion désintéressée<sup>35</sup>

Si l'on reprend les instructions du 15 septembre 1998 et du 18 décembre 2006<sup>36</sup> susvisées, l'administration a été contrainte de définir précisément les critères qui permettent ou non d'assujettir l'association aux impôts commerciaux. La gestion désintéressée d'une entreprise est considérée comme telle lorsque plusieurs conditions sont réunies<sup>37</sup>.

### *A. La gestion bénévole de l'association*

L'organisme doit être géré à titre gratuit et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes, ou par personnes interposées, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats d'exploitation dudit organisme.

Les dirigeants doivent, par principe, renoncer à toute forme de rémunération. Cette rémunération concerne également les salaires susceptibles d'être versés aux administrateurs ou encore à leur conjoint. Seul le remboursement de frais inhérents à l'activité de l'association peut être accepté.

La doctrine administrative excluait toute rémunération directe ou indirecte, alors même qu'elle était la contrepartie d'un service rendu<sup>38</sup>. Cependant, la jurisprudence, dans certaines décisions, a remis en cause le caractère désintéressé de la gestion du fait que les avantages consentis aux dirigeants étaient importants<sup>39</sup>. Au contraire, le fait que le dirigeant

---

<sup>35</sup> Art. 261, 7-1<sup>o</sup>-d du CGI : « L'organisme doit en principe, être géré et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes, ou par personnes interposées, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation ». CAA versailles, 3<sup>ème</sup> Ch., 23 novembre 2010, n° 09VE00166, inédit. V. également J. Saurel « la gestion d'un club hippique par une association est exonérée d'impôts si celle-ci est gérée et administrée de manière bénévole », *Cah. dr. sport* n° 23, 2011, p. 35. V. également, B. Lefils, *Précis de fiscalité des associations*, 2<sup>ème</sup> éd., LexisNexis, 2012, p. 11.

<sup>36</sup> BOI-IS-CHAMP-10-50-10-10

<sup>37</sup> F. Lefebvre, *Mémento pratique fiscal*, 2011 « Associations et organismes sans but lucratif », p. 1306.

<sup>38</sup> Ancienne instruction fiscale du 29 décembre 1994, BOI 3 A-1-95.

<sup>39</sup> F. Labie, *La fiscalité du sport*, LGDJ, 2000, p. 20.

perçoive une rémunération faible ne remettait pas en cause le caractère désintéressé de la gestion<sup>40</sup>.

Une certaine souplesse a donc vu le jour, et les juges peuvent « certifier conforme » les rémunérations de certains dirigeants, sous quelques réserves.

La loi fiscale mentionne que, lorsque l'association le décide et qu'elle dispose de ressources financières importantes, et si l'exercice des fonctions dévolues à ses dirigeants justifie le versement d'une rémunération, le caractère désintéressé de sa gestion n'est pas remis en cause. C'est en effet le cas si ses statuts et ses modalités de fonctionnement assurent sa transparence financière, l'élection régulière et périodique de ses dirigeants ainsi que le contrôle effectif de sa gestion par ses membres.

Dans ce cadre, les organismes sans but lucratif peuvent donc rémunérer leurs dirigeants pour un montant brut mensuel n'excédant pas les trois quart du smic<sup>41</sup>. Toutefois, un dispositif légal permet aux associations et aux fondations, dont les ressources financières, hors financement public, dépassent une moyenne de deux cent mille euros sur les trois exercices clos précédents, de rémunérer certains de leurs dirigeants pour un montant supérieur, sans que le caractère désintéressé de leur gestion ne soit remis en cause.<sup>42</sup>

Les salariés peuvent aussi se voir rémunérer à la condition que leur salaire ne soit pas excessif eu égard au travail fourni. Est alors appliqué le critère de l'importance de la rémunération par rapport à la contrepartie effectuée : les salaires alloués doivent correspondre à un travail effectif<sup>43</sup>.

Seuls les avantages disproportionnés et les rémunérations d'un montant significatif pourront remettre en cause le caractère non lucratif de l'association.

Même si l'association organise une manifestation d'une certaine ampleur économique et si ses dirigeants restent bénévoles, le caractère non lucratif de l'association sera retenu. Ce

---

<sup>40</sup> C.E. du 17 octobre 1984, n° 39928, *Association de soutien aux retraités sarthois du commerce et de l'artisanat*, *RJF* 12/84, n° 1416.

C.E. du 3 septembre 1997, 9<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> s.-s., n° 67486, *RJF* 11/97, n° 1029.

<sup>41</sup> BOI-IF-CFE-10-20-20-20, instruction fiscale n° 170 du 15 septembre 1998 portant diverses dispositions relatives aux organismes sans but lucratif.

<sup>42</sup> Art 261,7-d a) du CGI.

<sup>43</sup> C.E. du 25 mars 1991, n° 65810, 7<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> s.-s., inédit. V. également *RJF* 5/91, n° 582.

fut le cas d'une association normande de propriétaires de tracteurs dénommée « *pulling* »<sup>44</sup> qui s'est vu reconnaître le caractère non lucratif de l'organisation de sa manifestation sportive par la Cour administrative de Douai<sup>45</sup>. La Cour a relevé le caractère ponctuel et atypique de cette compétition de sport mécanique<sup>46</sup> au visa des articles 1447 et 261 du Code général des impôts, et ce nonobstant les techniques commerciales utilisées pour promouvoir la manifestation sportive mise en cause<sup>47</sup>.

### ***B. L'absence de distribution directe ou indirecte de bénéfices***

De surcroît, l'organisme ne doit procéder à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfices, sous quelque forme que ce soit. En effet, cette disposition vise tous les avantages directs ou indirects qui peuvent être accordés par l'association à certains de ses membres. Il s'agit des avances en compte courant, des prélèvements en nature, de la fourniture de services gratuits, des prêts consentis à des taux préférentiels, des mises à disposition de logements ou de véhicules, ou encore de la prise en charge de frais personnels.

Le juge administratif a toujours sanctionné les associations sportives qui prennent en charge les dépenses personnelles ou qui consentent des avantages trop importants à leurs membres<sup>48</sup>.

Il a été jugé par le Conseil d'État<sup>49</sup>, que « *la recherche systématique d'excédents de recettes n'est pas interdite, dès lors que l'organisme les affecte par la suite à l'exécution de ses prestations ou à des projets entrant dans le champ de l'objet non lucratif* ».

Il résulte de cette jurisprudence qu'une association peut réaliser des profits s'ils sont la conséquence directe de la gestion bénévole. Néanmoins, elle ne peut procéder à aucune

---

<sup>44</sup>D'après les termes de l'arrêt, il s'agit d'un sport mécanique qui consiste à tracter en circuit fermé des charges les plus lourdes possibles sur une distance limitée.

<sup>45</sup>CAA Douai du 3 juillet 2012, 2<sup>ème</sup> Ch., n° 11DA00475, inédit.

<sup>46</sup> D'après les termes de l'arrêt, il s'agit d'un sport mécanique qui consiste à tracter en circuit fermé des charges les plus lourdes possibles sur une distance limitée, v. CDES, « Fiscalité : l'activité de l'association de tracteur pulling ne peut être assimilée à une activité à but lucratif », *Jurisport* n° 124, octobre 2012, p. 9.

<sup>47</sup> V. instruction du 15 septembre 1998 reprise et confirmée par celle du 18 décembre 2006.

<sup>48</sup> J. Saurel, *Le sport face à la fiscalité*, Economica, 2011, p. 11.

<sup>49</sup> C.E. du 21 novembre 2007, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., n° 291375, *RJF* 2/08, n°132.

recherche systématique de profit en recourant à des méthodes commerciales<sup>50</sup>, comme la publicité ou la recherche d'excédents de recettes<sup>51</sup>.

### ***C. L'absence d'attribution d'une part de l'actif aux membres de l'association***

Enfin, les membres de l'organisme et leurs ayants droits ne peuvent pas être déclarés attributaires d'une part quelconque de l'actif, exception faite du droit de reprise des apports.

C'est ainsi qu'une personne ayant préalablement apporté un bien mobilier à l'association peut le reprendre en cas de liquidation de cette dernière. Il s'agit alors de la reprise d'un apport, cet apport n'ayant jamais été comptabilisé comme un actif de l'association.

En cas de dissolution de l'association, l'actif doit être transféré à une autre association et ne doit pas être distribué aux différents membres. Le caractère désintéressé de la gestion d'une association sportive en cours de dissolution ne sera pas remis en cause, s'il est dévolu à un autre organisme poursuivant également un but non lucratif. Cette règle a été mise en évidence dans un arrêt du Conseil d'État, *Association Chambre départementale de la propriété immobilière du Jura*, en date du 28 juillet 2000<sup>52</sup>.

Un second critère cumulatif est exigé pour que l'association ne soit soumise à aucun impôt commercial: elle doit recourir, en effet, à une gestion non commerciale.

## **§2. L'exigence d'une gestion non commerciale**

L'exigence d'une gestion non commerciale se définit en deux composantes : d'une part l'absence de concurrence avec le secteur commercial, ce qui exclut toute méthode comparable avec le secteur marchand, et d'autre part l'absence de relations privilégiées avec des entreprises de ce secteur.

---

<sup>50</sup> F. Labie, *La fiscalité du sport*, LGDJ, 2000, p. 22.

<sup>51</sup> CJCE, 21 mars 2002: Même s'il recherche systématiquement des excédents de recettes, un organisme peut être qualifié d'organisme à but non lucratif si ces derniers sont réinvestis dans l'association.

<sup>52</sup> C.E., 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s.-s., 28 juillet 2000 n° 196129, inédit.

### ***A. L'absence de concurrence des entreprises issues du secteur commercial***

Le Conseil d'État dans plusieurs décisions de 1999, notamment l'arrêt concernant *l'Association Jeune France*<sup>53</sup>, a défini la notion de concurrence. En effet, pour qu'il y ait concurrence, il faut « *qu'une entreprise commerciale exerce une activité identique à celle de l'organisme, dans la même zone géographique d'attraction et en s'adressant au même public* ». Cet arrêt, qui concernait l'exploitation d'une patinoire par une association, fait application des critères dégagés un an plus tôt dans une instruction du 15 septembre 1998, et met en exergue « la notion de concurrence effective ».

Cette instruction, également confirmée par celle du 18 décembre 2006, a précisé que la « *situation de l'association s'apprécie par rapport à des entreprises ou des organismes lucratifs exerçant la même activité dans le même secteur* ».

Ce critère est respecté « *lorsque les services qu'elles rendent ne sont pas offerts en concurrence de la même zone géographique d'attraction avec ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique* »<sup>54</sup>. Si une association est en concurrence avec une autre entreprise commerciale qui a la même activité, on prendra en considération le critère de la zone géographique dans laquelle ces deux entités exercent leur activité.

L'appréciation de la zone géographique de la concurrence peut être source de conflits lors de la contestation d'impositions. En effet, dans un litige tranché par un arrêt du Conseil d'État du 13 février 2013, une association sportive de plongée qui contestait un redressement d'impôt relatif à l'imposition sur les sociétés pour les années 2000 à 2002, ainsi que des rappels de taxe sur la valeur ajoutée, a vu son pourvoi rejeté. L'association sportive de plongée mettait en avant le caractère désintéressé de sa gestion. La Cour en a cependant déduit qu'« *eu égard à la nature des activités proposées par l'association requérante et aux*

---

<sup>53</sup> C.E., sect., du 1er octobre 1999, n° 170289, *Association Jeune France*, *Dr. fisc.* 2000 n° 7, concl. M. Courtial et v. aussi *RJF* 1999, n°1354 : « *considérant qu'il résulte de l'instruction qu'aucun équipement identique à celui de la patinoire gérée par l'Association Jeune France n'est exploité concurremment dans la même zone géographique d'attraction par une entreprise commerciale* ».

<sup>54</sup> *Ibid.*

*services qu'elle fournissait à ses adhérents, en majorité domiciliés hors du département et désireux de pratiquer la plongée sous-marine pendant les vacances, sa zone géographique d'attraction devait être regardée comme couvrant l'ensemble du territoire et des côtes de la Bretagne. De plus, il n'était pas sérieusement contesté que ces services et activités étaient offerts, dans cette zone, en concurrence avec ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique. Enfin, l'association n'exerçait pas son activité dans des conditions particulières.* »<sup>55</sup>. Cet arrêt nous montre bien que la zone de concurrence peut être très étendue pour apprécier la situation de l'association sportive et la soumettre ainsi aux divers impôts commerciaux (en l'espèce, elle a été assujettie à la TVA, à l'IS et à la taxe professionnelle<sup>56</sup>).

Cependant, il convient de souligner que l'on ne doit en aucun cas apprécier la concurrence en fonction des catégories générales d'activités (spectacles, tourisme, activités sportives), mais bel et bien à l'intérieur même de ces catégories. L'instruction du 18 décembre 2006 ajoute à ce propos « *que c'est à un niveau fin que l'identité d'activité doit être appréciée* ».

L'instruction ne s'arrête pas là et apporte quelques exemples pour apprécier la notion de concurrence. Ainsi, des compétitions intéressant des sports différents ne sont pas considérées comme des spectacles comparables pour apprécier l'existence d'une concurrence entre deux organismes organisateurs. De plus, un organisme qui a pour principal objet d'enseigner une discipline sportive ne fait pas *a priori* concurrence à un autre organisme qui limite ses activités à la mise en location de matériel pour mettre en œuvre l'exercice de cette discipline<sup>57</sup>.

L'instruction de 1998 exigeait l'existence d'une concurrence effective et non pas potentielle, ainsi que le précisait monsieur Goulard<sup>58</sup> dans son rapport relatif à la fiscalité des associations.

---

<sup>55</sup> C.E., 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s.-s, 13 février 2013, n° 342953, *Association groupe de plongée de Carantec*.

<sup>56</sup> Art. 2 de la loi de finances pour 2010, qui remplace la taxe professionnelle par la contribution économique territoriale (CET).

<sup>57</sup> Instruction n° 170 du 15 décembre 1998, v. J. Saurel, p. 12 et 13, F. Labie, p. 24 et 25 dans leurs ouvrages respectifs.

<sup>58</sup> G. Goulard, *Quelle fiscalité pour les associations du XXI<sup>e</sup> siècle ?*, Rapp. public, décembre 2000, p. 8 et 20

De ce fait, s'il existe une concurrence effective entre l'activité de l'association et celle des entreprises marchandes, il est justifiable, au regard des principes d'imposition<sup>59</sup>, que l'association soit soumise aux impositions de droit commun. Deux personnes qui exercent une même activité dans des conditions similaires doivent être soumises au même régime fiscal; à défaut, une action en concurrence déloyale pourrait être intentée par la personne qui serait victime cette discrimination.

Cependant, s'il existe une concurrence entre la société commerciale et l'association, celle-ci peut toutefois éviter l'imposition en prouvant qu'elle exerce son activité dans des conditions différentes de celles de l'entreprise commerciale.

### ***B. Les modalités d'exercice de l'activité de l'association***

Si l'association intervient dans le même secteur qu'une entreprise exerçant la même activité, elle ne doit pas être gérée dans des conditions similaires à celles pratiquées par le secteur concurrentiel. À défaut, elle sera soumise de plein droit aux impôts commerciaux.

Pour apprécier cette situation, l'administration a mis en place la règle dite des « 4P » : Produit, Public, Prix et Publicité. Cette règle est apparue pour la première fois dans trois arrêts du Conseil d'Etat de 1973<sup>60</sup> concernant l'« Association Saint Luc Clinique du Sacré Cœur », et prononcés en Assemblée plénière. Ils concernaient aussi bien la taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt sur les sociétés, que la patente. L'association concernée gérait une clinique privée dans laquelle « *les mêmes actes et les mêmes prestations que des cliniques à caractère lucratif de la région étaient effectués à des prix similaires* », et qui « *n'offrait pas de manière générale de conditions de prix plus favorables à des catégories sociales défavorisées* ». De plus, elle avait réinvesti ses bénéfices dans les services de maternité et de chirurgie et non « *dans des secteurs de la santé qui seraient moins bien couverts par les autres établissements sanitaires de la région* ».

---

<sup>59</sup> Principe d'égalité devant l'impôt qui est issu de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 : « *la contribution commune doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés* ».

<sup>60</sup> C.E., 2<sup>ème</sup> Ch., du 30 novembre 1973, n° 85586 (pour la TVA), n° 85598 (pour l'impôt sur les sociétés), n° 85599 (pour la patente), v. *Dr. fisc.* 1974, comm. 531, concl. Delmas-Marsalet.



Cette méthode du faisceau d'indices proposée par « *la règle des 4 P* » consiste pour l'administration à établir si le produit proposé et le public visé, sont représentatifs de l'utilité sociale de l'activité. Les prix pratiqués doivent être inférieurs à ceux proposés par le secteur lucratif.

Un arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris, daté du 15 février 2012<sup>61</sup>, illustre parfaitement « *la règle des 4P* »<sup>62</sup>. Il s'agit, en l'espèce, de la fédération française de basketball (FFB) qui contestait des rappels d'impositions concernant l'IS, la taxe d'apprentissage ainsi que les pénalités y afférentes<sup>63</sup>. Cet arrêt de la Cour confirme le jugement rendu par le tribunal administratif en date du 12 février 2010<sup>64</sup>. En effet, il a été reproché à la FFB de se comporter à l'instar d'un club de basketball professionnel. Certes, la mission de promotion et de développement de la discipline sportive du basketball conférée à la FFB est différente de celle imputable à un club de basketball mais cependant, la FFB ne doit pas recourir à des procédés commerciaux similaires à ceux d'une société sportive de droit commun pour satisfaire sa mission.

En effet, la FFB a signé des contrats de partenariat avec la société Pathé Sport, consistant en la mise à disposition de supports publicitaires. En outre, la FFB a conclu un contrat avec un équipementier pour une cession des droits d'image des basketteurs de l'équipe de France. Ce sont les principaux faits relevés dans l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris. En conséquence, la FFB fut soumise aux impôts commerciaux et sa demande tendant à la décharge des impositions fut rejetée.

L'administration analyse aussi les procédés publicitaires utilisés : en effet, ces derniers ne doivent pas « *excéder les besoins d'information du public sur les services offerts* ».

Tous ces critères ne doivent pas forcément être satisfaits pour que l'on considère que l'association n'exerce pas une activité similaire à celle des entreprises du secteur lucratif.

---

<sup>61</sup> CA Paris, 2<sup>ème</sup> Ch., 15 février 2012, n° 10PA01958, inédit.

<sup>62</sup> G. Di Russo *Fiscalité des associations*, 5<sup>ème</sup> éd., éd., Liaisons, 2002, p. 54.

<sup>63</sup> *Droit du sport*, « La Fédération française de basketball devra s'acquitter de l'IR et de la taxe d'apprentissage », <http://www.droitdusport.com>, 10 octobre 2013.

<sup>64</sup> TA Paris, 10 février 2010, n° 0604945.

### 1. Le « produit » proposé par l'association sportive

L'administration, dans son instruction du 18 décembre 2008, précise qu'est d'utilité sociale<sup>65</sup> « l'activité qui tend à satisfaire un besoin qui n'est pas pris en compte par le marché ou qui l'est de façon peu satisfaisante ».

La jurisprudence, dans plusieurs décisions, a défini le critère de « l'utilité sociale »<sup>66</sup>. Lorsque l'intérêt général n'est pas satisfait par des entreprises du secteur marchand, alors, les associations peuvent démontrer leur utilité sociale. Le défaut de réponses suffisantes tant au plan qualitatif que quantitatif émanant du secteur marchand entraîne alors une forme de reconnaissance de l'absence de concurrence<sup>67</sup>.

L'utilité sociale se dédouble en deux composantes : le produit et la clientèle concernée.

### 2. Le « public » visé par l'association sportive

Le public ciblé par l'association à but non lucratif devrait nous permettre de mieux appréhender la notion d'utilité sociale. L'instruction vise les « personnes justifiant l'octroi d'avantages particuliers au vu de leur situation économique et sociale ». Elle énonce une catégorie de personnes comme les chômeurs ou les personnes handicapées. L'administration nuance en affirmant que ce critère ne doit pas s'étendre aux seules situations de détresse physique ou morale.

L'utilité sociale trouve son essence dans le fait que les personnes qui ne peuvent pas recourir aux services proposés par les entreprises du secteur marchand pourront bénéficier d'une véritable action sociale prodiguée par l'association.

Selon l'arrêt susvisé daté du 15 février 2012 rendu par la Cour d'appel de Paris, les prestations offertes par la fédération française de basketball ne s'adressaient pas à un public

---

<sup>65</sup> Instruction du 15 septembre 1998, n° 22.

<sup>66</sup> C.E. du 13 février 1991, n° 61812, inédit., *RJF*, 8-9/89, n° 1061.

<sup>67</sup> J. Zanetti, *Financement et fiscalité des associations sportives*, 2002, p. 79.

qui ne pouvait pas accéder aux services des clubs de basketball professionnels. En effet, aucune utilité sociale ne pouvait être mise en évidence par la fédération puisque le public visé était identique à celui des clubs professionnels. Le centre de droit et d'économie du sport de Limoges mentionne que « *lorsque la fédération française de basketball offre des prestations de même nature que les clubs professionnels, les recettes qu'elle en tire doivent être fiscalisées* »<sup>68</sup>.

Dans son ouvrage<sup>69</sup>, monsieur Jacques Saurel indique que la notion de public devra être entendu au sens large, mais que ledit public doit être « *éligible au produit proposé notamment en raison de sa situation personnelle qui ne lui permet pas d'accéder à un service équivalent dans le secteur concurrentiel* ».

### 3. Les « prix » pratiqués par l'association sportive

Les tarifs pratiqués par l'association doivent être accessibles au public. Selon l'administration, l'association ne peut pas être exonérée d'impôts commerciaux si elle pratique des prix similaires à ceux d'une entreprise qui vendrait des services analogues<sup>70</sup>.

Cette obligation se traduit soit par des tarifs inférieurs<sup>71</sup> à ceux pratiqués sur le marché par des entreprises du secteur lucratif, soit par des modulations tarifaires en fonction de la situation des clients<sup>72</sup>.

Il convient de relever que l'administration suggère des prix nettement inférieurs à ceux proposés par une entreprise du secteur marchand pour une même activité. Lesdits prix résulteraient de plusieurs facteurs cumulés, dont la démarche non lucrative de l'association,

---

<sup>68</sup>CDES, *Les critères de taxation de la Fédération française de basketball*, juillet-août 2012.

<sup>69</sup> J. Saurel, *Le sport face à la fiscalité*, Economica, 2011, p. 15.

<sup>70</sup> CAA Marseille, 1<sup>er</sup> février 1999, Société nautique de l'Estaque Plage ; *Dr. fisc.* 1999, n° 17 comm. : la Cour administrative d'appel de Marseille a eu recours au critère du prix pratiqué par une association nautique. Il a été jugé que les tarifs n'étaient pas comparables à ceux du marché concurrentiel, car les cotisations réclamées aux adhérents ne répercutaient que la redevance réclamée aux associations par la ville de Marseille, sans y inclure de marge comme le ferait une société commerciale.

<sup>71</sup> *Op. cit.*, C.E. du 17 octobre 1984, n° 39928, *Association de soutien aux retraités sarthois du commerce et de l'artisanat*, *RJF* 12/84, n° 1314.

<sup>72</sup> C.E. du 14 octobre 1988, 9<sup>ème</sup> et 7<sup>ème</sup> s.-s., n° 62147, *RJF* 12/88, n° 1308.

qui se traduit par sa gestion bénévole. Or, une main-d'œuvre bénévole se démarque par son caractère gratuit ou le cas échéant, son moindre coût (remboursement des frais, par exemple). Les frais de personnel étant faibles, l'association peut donc les répercuter sur les tarifs pratiqués.

La jurisprudence admet le remboursement de frais engagés par les dirigeants sportifs et autres bénévoles, tels que les entraîneurs, dans la mesure où la gestion de l'association est désintéressée et non lucrative. Ils peuvent donc obtenir le remboursement de frais conformément à l'article 200 du CGI ou bien renoncer à ce remboursement et bénéficier ainsi de la réduction fiscale applicable au titre du mécénat.

Néanmoins, les sportifs ne peuvent pas voir leurs frais remboursés car ils « *participent à la vie associative par la pratique de leur sport* »<sup>73</sup>. L'administration fiscale française impose une définition stricte du bénévolat qui « *se caractérise par une participation à l'animation et au fonctionnement d'un organisme sans but lucratif, sans contrepartie ni quelque forme de rémunération...* ». L'accès au sport choisi par le sportif est la conséquence directe de sa participation à la vie associative.

De plus, l'association n'est, par principe, pas soumise aux impôts commerciaux et doit donc répercuter cet avantage fiscal sur les prix des services offerts à ses adhérents. L'administration fiscale procédera par analogie pour contrôler si l'association a bien répercuté cette exemption fiscale.

De surcroît, l'association sportive bénéficie généralement de subventions octroyées par les collectivités territoriales et qui constituent souvent l'essentiel de ses revenus. Ces subventions, comme nous le verrons par la suite, peuvent représenter des compléments de prix ayant pour but de financer une partie du service proposé aux membres.

Cette pratique tarifaire qui traduit la volonté non lucrative de l'association, a pour fonction principale de faciliter l'accès de ses activités au. Public. Le critère des prix pratiqués par l'association est un élément important dans l'application de la méthode du faisceau d'indices.

---

<sup>73</sup> CDES, « Remboursements de frais », *Jurisport* n° 131, mai 2013, p. 7. V. également, P. Romero, *Fiscalité des associations sportives et des sportifs*, PUF, 1990, p. 61.

#### 4. La « publicité » effectuée par l'association sportive

L'instruction du 15 septembre 1998 a précisé que l'association doit conserver son caractère d'utilité sociale ; pour ce faire, il lui est interdit de recourir à des méthodes commerciales qui excéderaient la simple information du public<sup>74</sup>.

Par la suite, l'administration a différencié deux techniques de communication : la publicité et l'information. Elle souligne que « *pour distinguer l'information de la publicité, il convient de regarder si le contenu des messages diffusés et le support utilisé, ont été sélectionnés pour tenir compte du public particulier auquel s'adresse l'action non lucrative de l'organisme en cause* »<sup>75</sup>.

À ce titre, un organisme sans but lucratif peut présenter ses prestations dans un catalogue, à la condition que celui-ci ait été diffusé par l'association elle-même auprès des personnes ayant déjà bénéficié desdites prestations ou qui en ont exprimé la demande. Il ne peut y avoir d'action de démarchage.

C'est la raison pour laquelle, la diffusion de messages publicitaires payants (tel est le cas lorsque l'association utilise des panneaux publicitaires ou finance la diffusion de spots publicitaires à la radio) ou la vente de catalogue en kiosque, sont des éléments susceptibles de remettre en cause le caractère non commercial de sa démarche.

Une association peut cependant procéder à des opérations de communication pour solliciter la générosité publique ou pour faire connaître ses prestations, sans remettre en cause son caractère non lucratif. L'instruction du 18 décembre 2006<sup>76</sup> énonce des exemples comme la campagne de don au profit de la lutte contre les maladies génétiques. Toutefois, l'association ne devra pas utiliser des méthodes de communication similaires à celle des entreprises du secteur concurrentiel, sous peine que son caractère non lucratif ne soit contesté par l'administration fiscale. Cette limite n'est pas toujours évidente à identifier, mais implique

---

<sup>74</sup> Instruction du 15 septembre 1998 n° 27, *op.cit.*; « *le recours à des pratiques commerciales est un indice de lucrativité* ».

<sup>75</sup> BOI-IS-CHAMP-10-50-10-10, instruction fiscale du 18 décembre 2006, n° 208.

<sup>76</sup> *Ibid.*, n° 71.

dans tous les cas que l'association s'abstienne de cibler un public analogue à celui des entreprises du secteur concurrentiel.

Avant l'instruction du 15 septembre 1998, l'administration fiscale se fondait souvent sur le non-respect de ce critère pour assujettir l'association aux des impôts commerciaux<sup>77</sup>.

L'instruction du 18 décembre 2006 a abordé également le sujet des nouvelles technologies. De nos jours, Internet est le moyen de communication le plus développé et il convient de vérifier si les messages formulés sur les sites en ligne peuvent ou non constituer un indice de lucrativité au regard de l'administration fiscale. L'instruction conclut que le fait qu'une association dispose d'un site Internet pour informer ses membres, ne doit pas être considéré comme une méthode commerciale analogue à celles des entreprises du secteur concurrentiel. L'instruction nuance néanmoins cette assertion, en affirmant que si l'association recourt à de la publicité payante pour faire connaître son offre par le biais de bandeaux ou de bannières publicitaires (ouvrant ou non un accès à son site), alors, elle sera considérée comme utilisant des méthodes publicitaires comparables à celle du secteur marchand.

Transposons cela dans le milieu du football : une telle situation pourrait se présenter si la fédération française de football publiait sur Internet des offres de prestations similaires à celle d'un club de football professionnel. Dans ce cas, d'une part elle attirerait les mêmes adhérents que les clubs sportifs et les concurrencerait donc directement et d'autre part cette publicité ne pourrait être rattachée au critère du développement social qui est l'une de ses missions. La publicité est un indice très usité par l'administration fiscale française pour assujettir une structure sportive aux impôts commerciaux. L'administration fiscale s'appuie, notamment, sur la nature du support utilisé par la fédération sportive ainsi que sur le public visé par cette publicité.

Sous réserve du recours à une publicité payante, Internet apparaît comme un *vecteur normal de diffusion d'informations pour un organisme sans but lucratif*.<sup>78</sup>

---

<sup>77</sup> CAA Bordeaux 23 juillet 1992, n° 9187 ; *Dr. fisc.* 1993, n° 28, comm. : le juge s'est fondé sur le critère du recours à la publicité pour une association sportive de *body-building*. V. aussi, CAA Bordeaux, 17 novembre 1992, n° 91561, *Dr. fisc.* 1993, n° 49, comm. : le juge a eu à se prononcer sur le caractère lucratif d'une association sportive de pratique de l'éducation physique et des sports, en utilisant le critère du recours à la publicité.

La méthode du faisceau d'indices conduit à analyser successivement les différents critères issus de « la règle dite des 4 P ». Il convient d'examiner ces critères dans un ordre d'importance décroissante. L'instruction fait primer les critères issus de l'utilité sociale<sup>79</sup>. La priorité est donnée au fait que l'association peut compenser des besoins et offrir des prestations si cela n'est pas fait de manière satisfaisante par des entreprises du secteur concurrentiel. Les critères du prix et de la publicité mis en œuvre par l'association permettent de compléter les deux premiers critères qui demeurent essentiels.

Si l'association remplit tous ces critères, son caractère non lucratif sera confirmé et elle sera hors champ d'application des impôts commerciaux comme la TVA, la contribution économique territoriale et l'imposition sur les sociétés.

À défaut, si l'association exerce des activités lucratives, elle perdra son avantage fiscal et devra s'acquitter des impositions susvisées.

### ***C. L'absence de relations privilégiées avec des entreprises***

L'organisme à but non lucratif ne doit pas entretenir de relation privilégiée avec les professionnels du secteur marchand. Si une entreprise retire un avantage quelconque de l'organisme en question, elle devra donc s'acquitter des impôts commerciaux. C'est ainsi qu'une circulaire<sup>80</sup> dispose que « la relation privilégiée avec les entreprises doit s'apprécier au regard du fonctionnement global » de ladite entreprise. Un faisceau d'indices permet de qualifier une telle relation : l'octroi d'avantages comme la réalisation d'économies (diminution de charges, par exemple) ou une augmentation des recettes, sont pris en considération. L'association sportive peut entretenir des relations privilégiées avec la société sportive si cette dernière lui fait bénéficier de meilleures conditions de fonctionnement. En effet, est mise en évidence dans ce cas la notion de « complémentarité économique » que l'on détaillera ci-après. Par ces termes, il convient d'entendre la notion d'échange de biens, la

---

<sup>78</sup> BOI-IS-CHAMP-10-50-10-10, instruction fiscale du 18 décembre 2006, n° 208.

<sup>79</sup> Les critères du produit proposé et du public visé par l'association.

<sup>80</sup> BOI-IS-CHAMP-10-50-10-30, instruction fiscale du 18 décembre 2006.

fourniture de prestations de services tels que la prise en charge des déclarations comptables et fiscales de l'association par la société sportive<sup>81</sup>.

Par ailleurs, l'association support d'un club de football professionnel bénéficie d'un traitement fiscal particulier. Les statuts de l'association peuvent prévoir la rémunération brute mensuelle de certains de ses dirigeants. Le guide fiscal de la fédération française de rugby énonce, dans sa dernière version de 2011, que les dirigeants des associations peuvent percevoir une rémunération mensuelle brute n'excédant pas les trois quarts du SMIC. La rémunération peut cependant être supérieure à ce montant, si plusieurs conditions cumulatives sont réunies. L'association sportive doit démontrer sa transparence financière et justifier le fondement de la rémunération allouée<sup>82</sup>. Elle est tenue de mentionner dans ses statuts que ce montant ne doit pas être supérieur à trois fois le montant du plafond de la Sécurité sociale. Malgré cette rémunération dérogatoire, l'association ne sera pas soumise aux impôts commerciaux.

## ***Chapitre II : La fiscalité des associations sportives à but lucratif***

Dès lors qu'elles réalisent des opérations à but lucratif, les associations sont soumises aux impôts commerciaux. Elles tombent, par conséquent, sous le régime de droit commun prévu à l'article 206 - 1 du CGI qui les assujettit à l'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices réalisés.

---

<sup>81</sup> FFR (Fédération française de rugby), guide fiscal élaboré par le CFDPE, janvier 2011. BOI-IS-CHAMP-10-50-10-30.

<sup>82</sup> La rémunération doit correspondre à un travail effectif du dirigeant de l'association sportive.



## *Section 1 : L'assujettissement de l'association à but lucratif aux impôts directs*

### **§1. L'assujettissement à l'impôt sur les sociétés**

Un arrêt de principe du Conseil d'État a admis en 1957<sup>83</sup>, la soumission des associations à l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble des activités à but lucratif. Cet arrêt concernait l'Olympique d'Alès. Le Conseil d'État a énoncé « *qu'une association sportive est passible de l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 206,1 du CGI, dès lors qu'elle organise annuellement plusieurs compétitions sportives publiques avec le concours d'une équipe de joueurs professionnels recrutés par elle, dans des conditions de nature à lui procurer éventuellement un profit et à présenter, pour le groupement, un intérêt matériel et que ces compétitions n'ont pas revêtu un caractère accessoire par rapport à son activité générale* ».

Le Code général des impôts définit les conditions d'application de l'impôt sur les sociétés aux associations et édicte que sont passibles de l'IS, « les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, les établissements publics, les organismes de l'État jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes, *et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif* »<sup>84</sup>.

Dans ce contexte, une association doit exercer une activité lucrative pour être assujettie aux impôts commerciaux. Sous réserve qu'elles ne bénéficient pas d'exonérations légales, les associations qui se livrent à des activités lucratives dans l'unique dessein de réaliser des profits, seront soumises au droit commun des sociétés commerciales. L'exemple d'un club de football amateur ayant des revenus issus de son patrimoine et, de ce fait soumis, à l'impôt est très fréquent dans le milieu amateur.

---

<sup>83</sup> C.E. du 28 octobre 1957, n° 37802. V. BOI-IS-CHAMP-10-50-30-10 : « Le Conseil d'Etat a estimé que l'organisation annuelle de plusieurs compétitions sportives publiques, avec le concours de joueurs professionnels recrutés par l'association dans des conditions de nature à procurer un profit éventuel et qui ne revêtent pas un caractère accessoire par rapport à l'activité générale, entraîne l'imposition dans les conditions du 1 de l'article 206 du CGI ».

<sup>84</sup> Art. 206-1 du CGI., v. J. Saurel « *Une association sportive organisatrice de compétitions automobiles est assijettie aux impôts commerciaux* », *Cah. dr. sport* n° 14, 2008, p. 49. V. TA Pau, 1<sup>ère</sup> Ch., 21 février 2008, n° 05-2239.

### ***A. La détermination du bénéfice imposable***

Le bénéfice imposable à l'IS sera celui défini par l'article 209-1 du Code général des impôts. Il est calculé en tenant compte des opérations de toute nature effectuées par l'association sportive dans le cadre de son activité lucrative, tel que le précise l'article 38-1<sup>85</sup> et 38-2 du CGI<sup>86</sup>.

En France, l'administration n'utilise pas la théorie du bilan<sup>87</sup> pour la détermination du bénéfice, ni celle du compte de résultat<sup>88</sup>. Elle recourt à une méthode intermédiaire qui se compose des revenus de l'entreprise (tel que le bénéfice d'exploitation), duquel on va soustraire les charges supportées par l'association (frais généraux, provisions, amortissements).

À partir du résultat comptable, des rectifications sont donc effectuées. Les charges non déductibles sont réintégrées dans les revenus et les produits non imposables en sont déduits. Des réintégrations extracomptables sont également opérées pour passer du résultat comptable au résultat fiscal.

Les produits imposables sont composés de sommes perçues dans le cadre de l'activité lucrative. Ce sont des recettes d'exploitation. Elles peuvent être diverses et se composer des ventes de fournitures (produits dérivés) et de services facturés aux clients, des cotisations versées par les membres en contrepartie du service rendu, des recettes publicitaires, des droits d'entrée, des subventions reçues, des redevances audiovisuelles.

---

<sup>85</sup> Art. 38-1 du CGI « *Le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après le résultat d'ensemble des opérations de toutes natures effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'élément quelconque de l'actif soit en cours, soit en fin d'exploitation* ».

<sup>86</sup> L'art. 38-2 du CGI prévoit « *que le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture, et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminué des suppléments d'apport, et augmenté des prélèvements effectués au cours de cette période, par l'exploitant ou par les associés* ».

<sup>87</sup> P. Beltrame, *La fiscalité en France*, Hachette, Les fondamentaux, 20<sup>ème</sup> éd., 2014, p. 60.

Méthode qui consiste à faire la différence entre l'actif net en début d'exercice et l'actif net en fin d'exercice. Elle est utilisée par l'Allemagne et suppose une réévaluation de l'actif de l'entreprise.

<sup>88</sup> Seules sont prises en comptes les opérations qui constituent l'objet même de l'entreprise; on occulte l'aspect financier (opérations effectuées sur le capital, moyens de financement de l'entreprise).

Les charges déductibles correspondent aux dépenses inhérentes à l'activité de l'association à but lucratif telles que les frais généraux d'exploitation (frais de personnel, loyers, primes d'assurance), les frais financiers comme les intérêts d'emprunt, voire certains impôts et taxes qui peuvent être déductibles (contribution économique territoriale, taxe foncière). Les amortissements et les provisions peuvent également être déduits dans la limite autorisée par la législation fiscale<sup>89</sup>.

### ***B. La liquidation et le paiement de l'impôt***

L'association sportive qui pratique des activités lucratives et qui ne bénéficie pas d'exonérations, doit déposer chaque année la déclaration de son résultat fiscal dans les trois mois suivant la clôture de son exercice et acquitter l'impôt correspondant. Il s'agit de l'IS de droit commun qui est au taux de 33,1/3 %.

Notons qu'il existe des taux réduits d'imposition applicables en fonction de l'importance des bénéfices réalisés par l'association<sup>90</sup>. Le taux d'IS est de 15 % pour la fraction des bénéfices limitée à 38 120 € pour les personnes morales dont le montant du chiffre d'affaires hors taxes n'excède pas 7 630 000 €<sup>91</sup>. Un OSBL ayant des revenus du patrimoine (c'est le cas des clubs amateurs) relèvera de l'IS pour motifs particuliers<sup>92</sup>. En conséquence, le taux d'IS sera de 24 %, abaissé à 10 % concernant certains revenus mobiliers tels que les intérêts d'obligations.

Une contribution sociale des sociétés peut être due selon le chiffre d'affaires généré par les activités lucratives exercées par l'association<sup>93</sup>, mais ce, uniquement lorsque les associations sont soumises à l'IS de droit commun<sup>94</sup>.

---

<sup>89</sup> F. Labie, *La fiscalité du sport*, LGDJ, 2000, p. 37.

<sup>90</sup> P. Beltrame, *La fiscalité en France*, Hachette, Les fondamentaux, 20<sup>ème</sup> éd., 2014, p. 70.

<sup>91</sup> J. Saurel, *Le sport face à la fiscalité*, Economica, 2011, p. 11.

<sup>92</sup> Différentes sociétés, notamment les sociétés civiles exerçant une activité commerciale sur le plan fiscal, subissent le même traitement fiscal. Nous pouvons nous référer à l'exemple d'une SCI qui donne en location des locaux meublés.

<sup>93</sup> L'association doit avoir réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 7 630 000 €.

<sup>94</sup> Art 235 *ter* ZC du CGI « Les redevables de l'impôt sur les sociétés sont assujettis à une contribution sociale égale à une fraction de cet impôt calculé sur leurs résultats imposables aux taux mentionnés aux I et IV de

L'impôt dû doit être versé sous forme d'acomptes trimestriels, conformément à l'article 1668 du CGI.

De surcroît, en vertu de l'article 1 447-1 du Code général des impôts, les associations sont soumises de plein droit à la contribution économique territoriale

## **§2. L'assujettissement à la contribution économique territoriale**

Anciennement dénommé « taxe professionnelle », cet impôt local, qui faisait partie des « quatre vieilles <sup>95</sup>», a été rebaptisé par la loi de finances pour 2010<sup>96</sup> sous le nom de contribution économique territoriale<sup>97</sup>.

La taxe professionnelle avait été instaurée à l'origine par la loi n° 75-678 du 29 juillet 1975, qui supprimait concomitamment la patente.

La contribution économique territoriale se décompose en deux impôts: la cotisation foncière des entreprises (CFE) et la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).

### ***A. Le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises***

L'article 1447 du Code général des impôts dispose: « *la cotisation foncière des entreprises (CFE) est due chaque année par les personnes physiques ou morales, les sociétés non dotées de la personnalité morale ou les fiduciaires pour leur activité exercée en vertu d'un contrat de fiducie qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée* ».

---

l'article 219 et diminué d'un abattement qui ne peut excéder 763 000 euros par période de douze mois. Lorsqu'un exercice ou une période d'imposition est inférieur ou supérieur à douze mois, l'abattement est ajusté à due proportion. La fraction mentionnée au premier alinéa est égale à 33,3 % pour les exercices clos à compter du 1er janvier 2000 ».

<sup>95</sup> Impôts directs locaux perçus par les collectivités territoriales.

<sup>96</sup> Loi de finances pour 2010, loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009.

<sup>97</sup> B. Lefils, *Précis de fiscalité des associations*, 2<sup>ème</sup> éd., LexisNexis, 2012, p. 323.

Une activité sportive est passible de la cotisation foncière des entreprises lorsqu'elle remplit quatre conditions<sup>98</sup> :

Tout d'abord, l'activité sportive de l'association doit présenter un caractère habituel. En conséquence, sont exclues les activités exercées occasionnellement. La jurisprudence s'attarde sur le caractère répétitif de l'activité sportive associative. Ensuite, il est précisé que l'activité doit être exercée à titre professionnel<sup>99</sup>, ce qui exclut les activités<sup>100</sup> à but non lucratif des associations sportives et inclut les clubs professionnels.

Enfin, il doit s'agir d'une activité non salariée. Les agents sportifs sont soumis à la CFE car ils exercent leurs activités indépendamment de tout lien de subordination. Il convient de mettre en évidence que les bénéficiaires des traitements et salaires ne sont pas, par essence, assujettis à la cotisation foncière des entreprises. La nature de l'association ne lui permet pas, en principe, de développer des profits pour ses membres par l'exercice d'une activité non salariée. Cependant, les titulaires de revenus non commerciaux ayant opté pour le régime salarié de l'IR demeurent imposables à la cotisation foncière des entreprises.

Il convient de préciser qu'au regard du principe de territorialité, l'activité concernée doit s'exercer en France pour y être imposée.

La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) est une imposition distincte qui s'ajoute à la CFE.

Le champ d'application de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est, bien entendu, lié à celui de la CFE. Le Code général des impôts précise que « *les personnes physiques ou morales ainsi que les sociétés non dotées de la personnalité morale et les fiduciaires pour leur activité exercée en vertu d'un contrat de fiducie qui exercent une activité dans les conditions fixées aux articles 1447 et 1447 bis et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 euros, sont soumises à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises* »<sup>101</sup>.

---

<sup>98</sup> F. Lefebvre, *Mémento pratique fiscal*, 2012, p. 658.

<sup>99</sup> Il convient de préciser que le caractère professionnel suppose la recherche, mais non la réalisation effective, d'un bénéfice.

<sup>100</sup> Activités bénévoles assurées dans le cadre d'un OSBL.

<sup>101</sup> Art. 1586 *ter I* du CGI.

Nous examinerons, par la suite, les différentes conditions d'exonération permettant à une association sportive de se soustraire au paiement de la cotisation foncière des entreprises et à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

## ***B. La base d'imposition de la contribution économique territoriale***

### *1. La cotisation foncière des entreprises (CFE)<sup>102</sup>*

Avant la loi de finances de 2010, la taxe professionnelle, (l'ancienne CET) était basée sur deux éléments. L'administration considérait tout d'abord la valeur locative des immobilisations corporelles de l'association et retenait alors la valeur locative cadastrale des immeubles, terrains et de tout matériel sportif appartenant aussi à l'association.

L'assiette de cet impôt local était aussi constituée par les salaires versés au personnel (18 % des rémunérations brutes versées par l'association).

Faisant l'objet de nombreuses critiques, les parlementaires avaient programmé<sup>103</sup> la suppression progressive de ce second élément de l'assiette (salaires versés) pour aboutir à sa suppression définitive en 2003, pour lui substituer une dotation de l'État. Depuis 2003, la taxe est calculée uniquement sur la valeur locative des immobilisations corporelles<sup>104</sup>.

Avec la loi de finances pour 2010, nous retrouvons intégrée comme élément de l'assiette, la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière qui concerne les propriétés bâties<sup>105</sup> (valeur locative cadastrale) ainsi que les propriétés non bâties.

Il s'agit de biens qui doivent être mis à la disposition du contribuable ; la base d'imposition est ainsi constituée par la valeur locative de ces mêmes biens, dès lors qu'ils sont passibles d'une taxe foncière. Les éléments corporels mobiliers ne sont plus retenus pour le

---

<sup>102</sup> B. Lefils, *Précis de fiscalité des associations*, 2<sup>ème</sup> éd., LexisNexis, 2012, p. 361. V. également, J. Lamarque, O. Negrin, L. Ayrault, *Droit fiscal général*, 3<sup>ème</sup> éd., LexisNexis, 2014, p. 1481.

<sup>103</sup> Loi de finances pour 1999 instituant un abattement progressif.

<sup>104</sup> P. Beltrame, *La fiscalité en France*, Hachette, 20<sup>ème</sup> éd., 2014, p. 100.

<sup>105</sup> Concerne les terrains, constructions et installations.

calcul de la cotisation foncière des entreprises. Il convient de mettre en évidence que cette valeur locative cadastrale peut faire l'objet de réductions ou d'abattements forfaitaires pour frais<sup>106</sup>.

La valeur locative cadastrale des propriétés bâties sera quant à elle diminuée d'un abattement forfaitaire pour frais de 50 %, tandis que la valeur locative des propriétés non bâties sera diminuée d'un abattement forfaitaire pour frais de 20 %<sup>107</sup>.

Le montant de la CFE s'obtient alors en multipliant le revenu cadastral par le taux d'imposition, tel que fixé par les collectivités territoriales.

À titre d'illustration, prenons le club sportif de Sedan Ardennes qui demandait une décharge d'imposition, ainsi qu'à titre subsidiaire, une réduction des bases de cette imposition, au regard de son utilisation partielle des équipements sportifs. Ce club utilisait matériellement des installations sportives mises à disposition par sa commune, par le biais d'une convention d'occupation, dans le but d'organiser des compétitions de football professionnel. La société sportive Sedan Ardennes assurait également l'entretien des locaux qui étaient sous sa seule responsabilité. Le Conseil d'État a ainsi affirmé que la valeur locative des installations du complexe sportif devait être incluse dans les bases d'imposition à la CET de la société sportive<sup>108</sup>, bien que la commune se réservait le droit d'utiliser le complexe sportif « *dans la mesure où cette utilisation ne contrariait pas les activités de la société* ».

## 2. La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)<sup>109</sup>

La CVAE<sup>110</sup> est déterminée à partir du chiffre d'affaires et de la valeur ajoutée produite durant l'année d'imposition ou au cours du dernier exercice de douze mois clos lors

---

<sup>106</sup> Règles fixées pour l'établissement de la taxe foncière sur les propriétés bâties.

<sup>107</sup> Il convient de souligner qu'une valeur locative « plancher » s'applique dans certaines hypothèses de restructurations d'entreprises.

<sup>108</sup> C.E. du 22 octobre 2012, 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> s.-s, n° 329559, inédit., *Société club sportif Sedan Ardennes*.

<sup>109</sup> J. Lamarque, O. Negrin, L. Ayrault, *Droit fiscal général*, 3<sup>ème</sup> éd. LexisNexis, 2014, p. 1501.

<sup>110</sup> B. Lefils, *Précis de fiscalité des associations*, 2<sup>ème</sup> éd., LexisNexis, 2012, p. 373.

de cette même année, lorsque cet exercice ne coïncide pas avec l'année civile<sup>111</sup>. La valeur ajoutée est déterminée à partir du chiffre d'affaires diminué de certaines charges en particulier les frais généraux. Le taux d'imposition est fixé à 1,5 %. L'imposition obtenue ne peut pas être inférieure à 250 €.

Il convient de préciser qu'un dégrèvement total peut être accordé sur le montant du chiffre d'affaires hors taxes, lorsqu'il est inférieur à 500 000 €. Le taux effectif d'imposition sera alors de 0 %. Cependant, un dégrèvement partiel pourra être accordé pour les entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas 50 000 000 €. En pratique, la CVAE est due uniquement par les entités dont le chiffre d'affaires excède 500 000 €, car les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 152 500 € et 500 000 € bénéficient d'un dégrèvement total de la CVAE. Les clubs professionnels sont de fait obligatoirement assujettis à cette taxe.

Certaines mesures peuvent affecter le montant de cette taxe : la contribution économique territoriale de l'entreprise est plafonnée en fonction de la valeur ajoutée. Le montant de la contribution économique territoriale ne peut pas excéder 3 % de la valeur ajoutée produite par l'entreprise. Le cas échéant, un remboursement est accordé<sup>112</sup>.

Les impôts directs locaux tels que la contribution économique territoriale sont, en principe, recouvrés par voie de rôle. Dès réception de l'avis d'imposition, le contribuable devra s'acquitter du montant de sa cotisation dans les délais légaux.

De plus il est admis que les associations et les organismes dont la gestion est désintéressée et qui exercent une activité non lucrative de manière significativement prépondérante soient exonérés de CFE au titre de l'activité développée dans le cadre de six manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées dans l'année à leur profit exclusif et dont les recettes sont exonérées de taxe sur la valeur ajoutée et d'impôt sur les sociétés<sup>113</sup>. Et ce indépendamment du montant des recettes commerciales qu'elles réalisent.

---

<sup>111</sup> F. Lefebvre, *Mémento pratique fiscal*, 2011, p. 669.

<sup>112</sup> Le plafonnement s'applique sur la CFE et la CVAE diminuées des réductions et des dégrèvements.

<sup>113</sup> Art. 261 et 207 du CGI.



## *Section 2 : l'assujettissement de l'association aux impôts indirects*

Les associations sportives à but lucratif peuvent être soumises à diverses impositions comme la taxe sur la valeur ajoutée ou encore la taxe sur les salaires et la taxe d'apprentissage.

### **§1. La taxe sur la valeur ajoutée**

La TVA est un impôt indirect sur la consommation institué par la loi du 10 avril 1954. Maurice Lauré en est le fondateur. C'est un impôt sur la consommation qui s'applique au prix de vente payé par les consommateurs ainsi qu'au chiffre d'affaires réalisé par les entreprises. L'article 256 I du CGI dispose que « *sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel* ».

Après s'être attaché à définir la notion de lien direct<sup>114</sup>, qui correspond à une relation entre le prix et le service rendu ainsi que celle unissant un service individualisé à un bénéficiaire déterminé, la CJCE s'est prononcée sur la notion d'assujetti agissant en tant que tel. En vertu de l'article 256 A du Code général des impôts, l'assujetti doit exercer une activité économique de manière indépendante pour être dans le champ d'application de la TVA.

L'instruction fiscale du 15 septembre 1998 et celle du 18 décembre 2006<sup>115</sup> précisent dans leur texte respectif les critères d'assujettissement à la TVA des organismes sans but lucratif. Ainsi, si l'association remplit les critères de non-lucrativité, elle ne sera pas soumise aux impôts commerciaux.

Une TVA à 5,5 % s'applique aujourd'hui après une proposition de plusieurs acteurs du monde sportif<sup>116</sup> en lieu et place de la taxe sur les spectacles<sup>117</sup>, pour réduire les inégalités existant entre les clubs de football de Ligue 1<sup>118</sup>.

---

<sup>114</sup> CJCE, 8 mars 1988, C-102/86, *Apple and Pear Development Council, Dr. fisc.* 1989 n° 15, comm. 813.

<sup>115</sup> BOI-IS-CHAMP-10-50-10-10.

<sup>116</sup> Propositions émises par l'Union des clubs sportifs professionnels. V. en ce sens, le rapp. J.-P. Denis, *Certains aspects du football professionnel en France*, novembre 2003, p. 58 et V. également le rapp. E.

Besson, *Accroître la compétitivité des clubs de football professionnels français*, novembre 2008, p. 100, et J.

Nous reviendrons ultérieurement sur la TVA qui est susceptible de grever les dépenses de parrainage et nous aborderons également les subventions dont peuvent bénéficier les structures sportives.

L'association sportive peut, cependant, être redevable d'autres taxes.

## §2. Les autres taxes

### A. La taxe sur les salaires<sup>119</sup>

Les entreprises concernées doivent être domiciliées ou établies en France. De plus, ces dernières doivent remplir plusieurs conditions : elles ne doivent pas être assujetties à la TVA applicable pour l'année en cours ou bien elles ne doivent pas être assujetties à la TVA sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires au cours de l'année précédant celle du paiement des salaires<sup>120</sup>.

Les sociétés à objet sportif, les associations loi de 1901, sont donc assujetties à la taxe sur les salaires puisqu'elles ne sont généralement pas redevables de la TVA sur 90 % de leur chiffre d'affaires.

Suite à une question prioritaire de constitutionnalité, le Conseil constitutionnel a jugé conforme l'article 231 du CGI qui assujettit à la taxe sur les salaires les entreprises exonérées de TVA, ou non soumise à cette dernière, sur au moins 90 % de leur chiffre d'affaires<sup>121</sup>.

Une décision récente<sup>122</sup> concernant les rémunérations des dirigeants de holding mixtes a été rendue par le Conseil d'État. Les dirigeants de holding mixtes peuvent constituer un

---

Messeca, « Sociétés sportives : vers un big-bang fiscal ? », *Rev. Lamy Droit des affaires* n° 78, 2005, p. 4.. «V.-Taxe sur les spectacles ».

<sup>117</sup> « L'imposition des réunions sportives et la suppression de la taxe sur les spectacles » abordées au titre II, chapitre 2, section 3, p. 109.

<sup>118</sup> Rappelons que la taxe sur les spectacles, également dénommée taxe sur les « réunions sportives », est inégalement collectée par les communes qui sont libres d'exempter ou non les associations sportives.

<sup>119</sup> B. Lefils, *Précis de fiscalité des associations*, 2<sup>ème</sup> éd., LexisNexis, 2012, p. 461.

<sup>120</sup> *L'essentiel du droit fiscal 2012*, « fiscalité des entreprises et des particuliers », Gualino.

<sup>121</sup> Décision n° 2010-28 QPC, 17 septembre 2010, *Association sportive football club de Metz.*, v. à propos de la compatibilité de la taxe sur les salaires avec le droit communautaire, C.E. du 21 décembre 2007, 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> s.-s., n° 295646, *SASP Football Club de Metz*.

secteur financier non soumis à la TVA et un secteur commercial qui lui est assujéti. Leurs rémunérations doivent donc être affectées indifféremment aux deux secteurs. C'est ainsi qu'elles seront soumises à la taxe sur les salaires à proportion du rapport d'assujéttissement général de l'entreprise. Le Conseil d'Etat, dans cet arrêt du 8 juin, affirme que l'entreprise peut alors échapper au paiement de la taxe sur les salaires, si et seulement si elle justifie que le dirigeant « *n'exerce aucune responsabilité<sup>123</sup> au sein du secteur financier* ».

Les employeurs exonérés de TVA sont passibles de plein droit de la taxe sur les salaires. Sont exonérés les employeurs qui n'atteignent pas un certain montant de chiffre d'affaires<sup>124</sup>.

L'assiette d'imposition comprend toutes les rémunérations (traitements, salaires, émoluments, indemnités) ainsi que les avantages en nature. Les rémunérations individuelles brutes versées sur une année à un footballeur professionnel sont intégrées pour le calcul de la base imposable. À cette assiette est appliqué un taux qui peut être majoré ou non, sachant que le taux normal est de 4,25 %.

Pour les salaires versés en 2015 (taxe payable en 2016), en supplément du taux de base de 4,25 % applicable à l'ensemble du salaire brut, les taux majorés sont de 8,50 % pour la fraction des rémunérations brutes annuelles comprise entre 7 704 € et 15 385 € et de 13,60 % pour la fraction des rémunérations brutes annuelles versées entre 15 385 € et 151 965 €.

Pour la quatrième tranche d'un salaire brut annuel, située au-delà de 151 965 € versés au salarié, le taux majoré est de 15,75 %, ce qui porte à 20% le taux d'imposition des seules rémunérations brutes perçues en dépassement de cette limite.

### ***B. La taxe d'apprentissage***

Elle est due par les personnes morales et physiques qui exercent une activité industrielle, commerciale ou artisanale.

---

<sup>122</sup> C.E. du 8 juin 2011, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., n° 331848, v. feuillet rapide Francis Lefebvre du 1<sup>er</sup> juillet 2011, n° 28/11. V. C.E. du 8 juin 2011, 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., n° 341018, inédit.

<sup>123</sup> Il s'agissait en l'espèce des rémunérations de dirigeants de SAS ou d'une SA. V. art. L 225-51 et L 225-56 du Code de commerce.

<sup>124</sup> Le CA ne doit pas excéder les limites de la franchise en base.

C'est le cas des fédérations qui sont généralement soumises à cette taxe pour leurs activités lucratives : la fédération française de basketball contestait pourtant l'imposition à cette taxe. Ne remplissant pas les critères des 4P pour obtenir une éventuelle exonération, elle a été en conséquence assujettie à l'IS au sens de l'article 206 du CGI et à la taxe d'apprentissage, en vertu de l'article 224 du CGI.

Généralement, les assujettis à la TVA sont aussi soumis à la taxe d'apprentissage pour les salaires attribués aux footballeurs professionnels. Cette taxe a pour finalité de faire contribuer les employeurs au financement de la formation technologique et industrielle.

La taxe d'apprentissage s'applique à la masse salariale versée au sportif salarié. Son taux est de 0,50 %. Les professions libérales n'y sont pas soumises.

Certaines exonérations et dépenses libératoires s'appliquent aussi. Des employeurs peuvent ainsi être exonérés du paiement de la taxe d'apprentissage s'ils financent certaines structures favorisant la formation de jeunes professionnels<sup>125</sup>. Les exonérations dont ils peuvent alors bénéficier seront égales au montant du financement qu'ils ont octroyé<sup>126</sup>. Dans ce cas de figure, l'exonération peut être totale ou partielle. C'est ainsi que certains clubs, au sein de leurs structures, créent des écoles privées d'enseignement technique pour leurs jeunes issus du centre de formation.

Le Football Club de Sochaux<sup>127</sup>, qui est constitué sous la forme de SASP<sup>128</sup>, a créé, par exemple, une école de ce type pour permettre à ses jeunes footballeurs de recevoir des enseignements, grâce aux subventions qu'il avait versées à cet effet<sup>129</sup>.

---

<sup>125</sup> *RJF* 09/ 2000, n° 1077, Le Racing Club de Lens octroyait des subventions à l'INF Clairefontaine pour la formation des jeunes professionnels. Une exonération a été accordée sur le montant de la subvention versée au profit de l'Institut.

<sup>126</sup> Un quota de 0,52 % de la taxe d'apprentissage existe. Si le club finance une somme inférieure au produit de la taxe d'apprentissage multipliée par 0,52 %, alors le club devra régulariser sa situation et sera redevable d'une somme auprès du Trésor public.

<sup>127</sup> P. Romero, *Fiscalité des associations sportives et des sportifs*, PUF, 1990, p. 60.

<sup>128</sup> Ligue de Football Professionnel, *Gestion statistique Clubs Professionnels Ligue 1 et Ligue 2*, saison 2001/2002.

<sup>129</sup> Cette mesure permet à la SASP Sochaux Montbéliard d'être exonérée de taxe d'apprentissage à hauteur du financement apporté.

L'exonération totale peut concerner les organismes à but non lucratif qui sont soumis au régime de la franchise de 60 540 € au titre de leur activité accessoire<sup>130</sup>. Il convient de noter qu'une contribution additionnelle existe, dont le taux est de 0,18 %<sup>131</sup>.

Malgré l'assujettissement de l'association à certaines impositions, des exonérations ont été prévues par le législateur français.

### *Section 3 : Les exonérations légales réservées aux associations sportives*

Les associations qui ne remplissent pas les critères de non-lucrativité exposés ci-dessus, peuvent cependant bénéficier d'exonérations prévues par le Code général des impôts. Ces exonérations concernent la TVA et l'impôt sur les sociétés.

#### **§1. Les exonérations de taxe sur la valeur ajoutée**

Ces hypothèses d'exonérations sont codifiées à l'article 261-7-1-b du Code général des impôts. Elles ont également été précisées par l'instruction du 15 septembre 1998, elle-même confirmée par l'instruction plus récente du 18 décembre 2006<sup>132</sup>.

Pour certaines de ces opérations, l'article 261-7-1-a du CGI dispose que sont exonérés de TVA « *les services de caractère social, éducatif, culturel ou sportif rendus à leurs membres par les organismes légalement constitués agissant sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée*<sup>133</sup> ».

---

<sup>130</sup> J. Saurel, *Le sport face à la fiscalité*, Economica, 2011, p. 47.

<sup>131</sup> La taxe d'apprentissage est égale à 0,68 % de la masse salariale.

<sup>132</sup> BOI-IF-CFE-10-20-20-20, instruction fiscale du 18 décembre 2006, « IS, TP, TVA, dispositions diverses, collectivité autre que les sociétés. Organisme à but non lucratif ».

<sup>133</sup> Concerne les clubs sportifs institués sous la forme juridique d'associations régies par la loi de 1901, mais aussi les Fédérations sportives nationales.

### 1. *L'exonération en faveur des associations rendant des services sportifs à leurs membres*

Cette exonération concerne seulement l'hypothèse des services rendus aux membres de l'association<sup>134</sup>. En effet, si les services sont dédiés à des tiers, les critères de non-lucrativité évoqués ci-dessus seront appliqués. Sont ainsi considérées comme membres au sens de l'instruction, les personnes qui ont adhéré à l'association<sup>135</sup>, qui sont personnellement titulaires du droit de participer aux assemblées générales et qui sont éligibles au conseil d'administration. Néanmoins, une simple personne morale adhérant à un organisme à but non lucratif n'est pas considérée comme membre pour l'application des exonérations fiscales car elle n'est pas assimilée à un véritable bénéficiaire des prestations rendues à son personnel. Elle sera donc considérée comme un bénéficiaire indirect. Cependant, les associations fédérées par des unions d'associations ainsi que leurs membres, comme c'est le cas des fédérations sportives, sont considérées comme des membres de l'union<sup>136</sup>.

De plus, l'adhésion doit revêtir le caractère d'une certaine permanence : l'administration cherche à éviter les « pseudos-cotisations »<sup>137</sup> qui reflètent l'adhésion à un club sportif pour une journée, voire une semaine au plus<sup>138</sup>. La qualité de membre ne peut être conférée aux personnes qui acquittent une cotisation minorée.

Il paraît maintenant judicieux de s'intéresser à la nature des opérations exonérées. Elles sont énumérées à l'article 261-7-1-a du CGI. L'exonération de TVA ne concerne que les services à caractère sportif, éducatif, culturel ou social. On peut citer à titre d'exemple l'enseignement de la discipline sportive, la mise à disposition de stades, de matériels ou équipements nécessaires à la pratique du sport.

---

<sup>134</sup> G. Di Russo, *Fiscalité des associations*, 5<sup>ème</sup> éd., éd., Liaisons, 2002, p. 86.

<sup>135</sup> Adhésion conforme au statut de l'association.

<sup>136</sup> Art. 261-7-1-a du CGI.

<sup>137</sup> F. Labie, *La fiscalité du sport*, LGDJ, 2000, p. 84.

<sup>138</sup> L'instruction fiscale du 18 décembre 2006. L'administration précise que la qualité de membre ne peut être reconnue aux personnes qui adhèrent à une association ou acquittent une cotisation pour une durée a priori limitée et inférieure à l'année en cours.

A contrario, ne bénéficient pas de l'exonération, les opérations d'hébergement et de restauration, tout comme les recettes provenant de l'exploitation d'une buvette<sup>139</sup> ou d'un bar. Ces opérations sont expressément exclues par le Code général des impôts.

Sont aussi exonérées de TVA, les ventes consenties par les associations à leurs membres, qu'il s'agisse de produits dérivés ou non, tels que les fanions à l'effigie du club. Un plafond est cependant instauré par l'article 261-7-1 du CGI qui dispose que ces ventes sont exonérées à hauteur de 10 % des recettes totales réalisées par l'association<sup>140</sup>. Pour accorder cette exonération, l'administration vérifiera les pratiques commerciales de l'association.

## 2. *L'exonération concernant l'organisation de manifestations de soutien ou de bienfaisance*<sup>141</sup>

Ces mêmes associations peuvent profiter de l'exonération de TVA, à raison des recettes perçues au maximum pour six manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées dans l'année à leur profit.

L'exonération concerne les manifestations qui ont pour objet, en faisant appel à la générosité du public, de procurer à l'organisateur des moyens financiers exceptionnels permettant de faciliter la réalisation des objectifs poursuivis. Les recettes provenant de l'organisation de la manifestation sportive seront exonérées, qu'il s'agisse des droits d'entrées ou des recettes accessoires (notamment publicitaires) perçues lors du déroulement de cette manifestation (exploitation d'une buvette).

Également, les subventions éventuellement versées par les collectivités territoriales pour l'organisation des événements sont aussi, en principe, exonérées de TVA. Les recettes doivent être perçues exclusivement par l'association, déduction faite des frais engagés par l'organisme pour l'organisation de la manifestation.

Les associations sportives, lorsqu'elles sont exonérées de TVA au titre des deux précédentes hypothèses, peuvent aussi être exonérées de l'impôt sur les sociétés.

---

<sup>139</sup> Cependant, les recettes tirées de l'exploitation de bars et buvettes peuvent bénéficier du régime de base pour les associations exerçant des activités lucratives accessoires.

<sup>140</sup> L'administration prendra en compte toutes les ressources financières de l'association.

<sup>141</sup> G. Di Russo, *Fiscalité des associations*, 5<sup>ème</sup> éd., éd. Liaisons, 2002, p. 96.

## §2. Les exonérations d'impôt sur les sociétés

L'association sportive peut être exonérée d'impôts sur les sociétés, en raison de ses activités.

### 1. *L'exonération d'impôt sur les sociétés liée aux activités exonérées de taxe sur la valeur ajoutée*

L'exonération est dite liée car elle dépend des activités exonérées de TVA. En effet, le Code général des impôts<sup>142</sup> dispose que les opérations exonérées de TVA aux termes de l'article 261-7-1° du même Code, sont également exonérées d'impôt sur les sociétés.

En conséquence, les associations qui rendent des services à leurs membres et celles qui organisent des manifestations de soutien ou de bienfaisance sont exonérées. De plus, l'instruction du 18 décembre 2006 ajoute que cette exonération bénéficie aux six manifestations de soutien ou de bienfaisance visées à l'article 261-7-1° du CGI.

Pour bénéficier de l'article 207-1-5° du CGI, il faut bien évidemment que l'association agisse sans but lucratif et soit gérée de manière désintéressée et que « *l'activité ne constitue pas un prolongement de l'activité économique des membres* »<sup>143</sup>.

Cependant, en raison de son objet social, l'association est par principe soumise à un régime de non-imposition.

### 2. *L'exonération des organismes à objet sportif*

Une disposition du CGI, en son article 207-1-5°, prévoit que les associations sans but lucratif sont exonérées d'impôt sur les sociétés. Les associations concernées organisent

---

<sup>142</sup> Art. 207-1-5° du CGI.

<sup>143</sup> BOI-IS-CHAMP-10-50-10-10



parfois avec le concours des collectivités locales, des manifestations telles que des réunions sportives présentant un intérêt économique pour la région ou la commune.

L'administration<sup>144</sup> dispose que l'exonération d'impôt accordée à des organismes en raison de leur activité, implique que la manifestation, quelle que soit sa dénomination, soit largement ouverte au public, que l'accès soit payant ou non. Un fort degré d'implication de la collectivité et portant sur l'organisation de la manifestation locale, est ensuite exigé. Ce concours peut prendre la forme de subventions<sup>145</sup> ou bien de mise à disposition de personnel. Enfin, la manifestation, comme affirmé dans l'article susvisé, doit présenter un intérêt économique certain pour la commune.

Il est précisé en dernier lieu, que l'objet de la manifestation doit être conforme aux statuts de l'association.

Notons pour l'exemple que la Cour administrative d'appel de Douai<sup>146</sup> avait relevé le « *caractère atypique et ponctuel* » de la compétition de tracteur « *pulling* » pour l'exonérer des impôts commerciaux, tels que la taxe sur la valeur ajoutée et la taxe professionnelle. En effet, l'association exigeait de ses spectateurs le règlement d'un tarif de 17 € le samedi et de 16 € le dimanche. Malgré l'utilisation de techniques commerciales similaires à celles d'une entreprise commerciale, comme la presse ou la location de panneaux, le caractère non lucratif de l'association de sport mécanique a été retenu.

Plusieurs associations ne répondant pas aux critères de non-lucrativité peuvent néanmoins bénéficier d'exonérations, grâce aux dispositions légales du Code général des impôts. D'autres mesures coexistent, lesquelles permettent, entre autres, de préserver le caractère non lucratif de l'association, lorsque cette dernière réalise des activités lucratives accessoires.

---

<sup>144</sup> BOI-IS-CHAMP-10-50-30-10, recommandations tirées de l'instruction n° 208 du 18 décembre 2006.

<sup>145</sup> L'instruction précise qu'une simple participation financière ne suffit pas à satisfaire l'implication des collectivités locales.

<sup>146</sup> CAA de Douai, 2<sup>ème</sup> ch., 3 juillet 2012, n° 1100475, inédit.

### ***Chapitre III : Le traitement fiscal des activités lucratives accessoires***

La loi de finances pour 2000<sup>147</sup> a institué une franchise d'impôts commerciaux en faveur des associations, pour leur permettre d'exercer à la fois des activités lucratives et des activités non lucratives.

Ce régime de la franchise en base que nous aborderons au paragraphe suivant, concerne les assujettis qui effectuent des activités imposables à la TVA. De plus, l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à la CET peut être évité si l'association réalise de faibles recettes commerciales.

#### ***Section 1 : Franchise et exonération des activités lucratives accessoires***

Ce régime de franchise a pour objectif essentiel de permettre à l'association d'exercer des activités lucratives, sans remettre en cause son caractère non lucratif.

#### **§1. Les modalités de mise en œuvre du régime de la franchise en base**

L'article 293-B du CGI a mis en place ce régime. À la lecture de cet article, nous pouvons constater que ses bénéficiaires ne sont pas seulement les organismes à but non lucratif, mais que le régime inclut l'ensemble des assujettis exerçant des activités imposables à la TVA, quelles que soient leurs formes juridiques et leur régime d'imposition. L'ensemble des assujettis qui remplissent les conditions définies ci-dessous, sont dispensés du paiement de la TVA.

Ce régime de la franchise en base<sup>148</sup> est applicable aux assujettis établis en France, et dont le chiffre d'affaires de l'année précédente n'excède pas un certain seuil<sup>149</sup>. Ces seuils

---

<sup>147</sup> Loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999, *Dr. fisc.* 2000, n° 3, comm. 1, p. 145.

<sup>148</sup> B. Lefils, *Précis de fiscalité des associations*, 2<sup>ème</sup> éd., LexisNexis, 2012, p. 56.

<sup>149</sup> Seuils prévus par la loi de finances pour 2013.

sont différents selon qu'il s'agit de prestations de services exercées par le club sportif ou bien de vente de marchandise.

Pour l'activité de prestation de service, le chiffre d'affaires total hors taxes de l'année précédente ne doit pas dépasser 34 900 €.

Le chiffre d'affaires total hors taxe réalisé pour l'activité de vente de marchandises<sup>150</sup> de l'année précédente doit être inférieur à 90 300 €.

Dès lors que l'association sportive présente un chiffre d'affaires inférieur aux deux seuils susvisés, elle pourra opter pour le régime de la franchise en base.

Il convient de souligner que les clubs de taille modeste bénéficient de la franchise, mais pas les plus grands clubs du football européen. Ces petits clubs, grâce aux recettes procurées par leurs activités lucratives accessoires, pourront donc se maintenir financièrement dans leurs championnats respectifs.

La mise en œuvre de la franchise en base pour une association fonde l'impossibilité pour cette dernière d'exercer son droit à déduction de la TVA grevant les biens ou les services acquis.

## **§2. L'exonération des associations sportives dont les recettes n'excèdent pas 60 540 €**

L'article 15 de la loi de finances pour 2000 exonère d'impôts commerciaux l'association, si celle-ci remplit certaines conditions que l'on qualifiera de cumulatives.

En premier lieu, la gestion de l'association sportive doit être désintéressée<sup>151</sup>.

Ensuite, les activités non lucratives doivent être significativement prépondérantes. Cette prépondérance est appréciée grâce au rapport des recettes commerciales sur l'ensemble des moyens de financement dont dispose l'association, notamment les dons, les legs et les subventions. Le secteur lucratif ne doit pas orienter tout l'ensemble des activités de l'organisme à but non lucratif et qui sont constitué sous forme d'association<sup>152</sup>. D'autres

---

<sup>150</sup> Exemple de l'exploitation d'une buvette, d'un bar ou de la vente de matériel inhérent à la pratique d'une activité sportive.

<sup>151</sup> Critères posés par l'art. 261-7 du CGI et v. BOI-IS-CHAMP-10-50-20-20.

<sup>152</sup> *Op.cit.*, instruction du 15 septembre 1998 n° 68 et instruction du 16 février 1999.

critères<sup>153</sup> plus significatifs peuvent être requis pour apprécier le poids réel des activités de l'association : tel est le cas lorsqu'il s'agit d'évaluer la répartition des effectifs ou des moyens consacrés respectivement au secteur lucratif et au secteur non lucratif.

Enfin, le montant des recettes lucratives annuelles ne doit pas dépasser un montant de 60 540 €.

Si une association ne bénéficie ni de la franchise au titre de ses activités accessoires, ni des dispositions spécifiques prévues par le Code général des impôts, elle peut dans ce cas isoler une partie de ces activités lucratives au sein d'un secteur distinct d'activité, pour éviter d'être soumise aux impôts commerciaux.

## *Section 2 : La sectorisation et la filialisation des activités lucratives accessoires*

La jurisprudence et les textes évoquent la sectorisation des activités lucratives ou la création de secteurs distincts d'activités.

De surcroît, au sein d'une même structure, il peut paraître difficile de distinguer les opérations imposables des opérations non imposables. L'association qui exerce des activités commerciales utiles et nécessaires à son activité lucrative peut décider de transférer la part de l'activité lucrative auprès d'une structure autonome et différente. Elle confiera la gestion de son secteur lucratif à une entité distincte : on parle alors de filialisation.

Ces deux procédés, que nous allons aborder plus en détail, ont été validés et complétés par l'instruction du 15 septembre 1998<sup>154</sup> et par l'instruction du 16 février 1999<sup>155</sup>.

### **§1. La sectorisation des activités lucratives accessoires**

Pour éviter de remettre en cause le régime fiscal privilégié dont bénéficie l'association, celle-ci peut choisir d'isoler ses activités lucratives au sein de secteurs distincts d'activité<sup>156</sup>. Cependant, cette sectorisation est soumise à plusieurs conditions.

---

<sup>153</sup> La notion de prépondérance ne fait pas toujours l'unanimité, surtout lorsque l'association fait appel à des soutiens financiers difficilement évaluable et quantifiables, comme des dons ou des activités bénévoles.

<sup>154</sup> BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10.

<sup>155</sup> BOI-IS-CHAMP-10-50-10-40.

### ***A. Conditions d'application de la sectorisation des activités de l'association sportive***

Ces conditions sont énoncées par les deux instructions susvisées. L'administration a formulé différentes conditions pour que cette sectorisation soit valable et que le caractère non lucratif ne soit pas remis en cause<sup>157</sup>.

Pour ce faire, les opérations lucratives de l'association doivent être dissociables, par leur nature<sup>158</sup>, des opérations à caractère non lucratif. Il peut s'agir de prestations complémentaires, à la condition qu'elles diffèrent de l'activité principale (auparavant, ce caractère de complémentarité remettait en cause le caractère non lucratif de l'association). Des activités concernant des publics différents pourraient en effet être dissociables l'une de l'autre. La création d'un secteur lucratif suppose que tout le matériel, les locaux et les salariés (qui constituent le moyen d'exploitation) soient spécifiquement affectés à ce secteur<sup>159</sup>.

Ensuite, il est nécessaire que l'activité non lucrative reste significativement prépondérante. C'est une condition logique, si l'association souhaite continuer de bénéficier de l'exonération au titre de son caractère de non-lucrativité.

L'instruction du 16 février 1999 affirme que cette notion de prépondérance doit s'appréhender de façon à prendre en compte le poids réel de l'activité non lucrative de l'organisme. L'administration n'hésitera pas à utiliser le ratio du « *rapport des recettes lucratives sur l'ensemble des moyens de financement de l'association sportive (recettes,*

---

<sup>156</sup> A. Becquart, J. Chounavelle, « La nouvelle fiscalité des associations », « *Gestion des activités lucratives, filialisation, sectorisation* », Juris associations, 1999, p. 102. V. également G. Di Russo, *Fiscalité des associations*, 5<sup>ème</sup> éd., éd. Liaisons, 2002, p. 124.

<sup>157</sup> J. Saurel, *Le sport face à la fiscalité*, Economica, 2011, p. 23. A. Becquart, J. Chounavelle, *La nouvelle fiscalité des associations*, « *Gestion des activités lucratives, filialisation, sectorisation* », Juris associations, 1999, p. 265.

<sup>158</sup> Exemple de l'exploitation d'un bar ou d'une buvette ou de la vente d'articles de sport, même s'ils sont frappés du logo de l'association.

<sup>159</sup> BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10.

*subventions, cotisations, dons...).* Ce ratio apparaît comme le plus probant pour déterminer le critère d'activité non lucrative significativement prépondérante <sup>160</sup>».

## **B. La sectorisation face aux impôts commerciaux**

Les textes imposent une obligation de sectorisation en matière de TVA et une simple faculté de sectorisation en matière d'imposition sur les sociétés et de contribution économique territoriale.

### *1. La sectorisation en matière de TVA<sup>161</sup>*

Pour l'exercice du droit de déduction<sup>162</sup>, la détermination du montant de la taxe déductible résulte de la TVA acquittée en amont, multipliée par le coefficient de déduction<sup>163</sup>. Les modalités du droit à déduction (par l'application d'un coefficient de déduction égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission<sup>164</sup>) sont exposées ci-dessous

Le bien ou le service doit être utilisé pour des opérations imposables (coefficient d'assujettissement), c'est-à-dire des opérations qui entrent dans le champ d'application et qui ouvrent droit à déduction (coefficient de taxation). Le bien ne doit pas être exclu du droit à déduction (coefficient d'admission).

Dans certains cas, l'association devra sectoriser certaines de ses activités. L'article 209, I-2<sup>ème</sup> al., de l'annexe II du CGI indique que « *les opérations situées hors champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée et les opérations imposables doivent être comptabilisées dans des comptes distincts...pour les secteurs d'activité qui ne sont pas soumis à des dispositions identiques au regard de la taxe sur la valeur ajoutée* ». Ces dispositions concernent

---

<sup>160</sup> J. Saurel, *Le sport face à la fiscalité*, Economica, 2011, p. 24.

<sup>161</sup> A. Becquart, J. Chounavelle, *La nouvelle fiscalité des associations, Gestion des activités lucratives, filialisation, sectorisation*, Juris associations, 1999, p. 89.

<sup>162</sup> Sur cette question, voir 2<sup>ème</sup> partie.

<sup>163</sup> *Mémento fiscal Francis Lefebvre*, 2012, p. 836.

<sup>164</sup> Art. 206 annexe II, IV du CGI.

essentiellement le contribuable qui exerce des activités exonérées ainsi que des activités imposables.

De surcroît, en vertu de cet article, l'assujetti devra constituer un secteur d'activité distinct lorsqu'il exerce plusieurs activités<sup>165</sup>.

Lorsque ces deux conditions seront réunies, l'assujetti sera obligé de constituer des secteurs distincts d'activités en matière de TVA.

Si l'association tombe sous le coup de l'article 209, I, al. 2, de l'annexe II du CGI, elle devra déterminer le nombre de secteurs à constituer. La fixation du montant déductible ayant grevé un secteur distinct s'opérera normalement, dans les conditions de droit commun. Petite subtilité, pour le calcul du coefficient de taxation, le chiffre d'affaires retenu concerne des secteurs pour lesquels le bien ou le service est utilisé, s'il est fait état par ailleurs que ces derniers ne sont pas usités pour tous les secteurs d'activités.

## 2. La sectorisation « facultative » en matière d'IS et de CET

Concernant l'impôt sur les sociétés et la contribution économique territoriale, la faculté de sectoriser est offerte au contribuable.

Avant l'instruction du 15 septembre 1998, l'administration fiscale ne permettait pas d'isoler la partie des activités lucratives pour le calcul des impositions directes. Cette faculté a donc été consentie aux associations sportives par le biais de cette instruction<sup>166</sup>, confirmée par l'instruction plus récente du 18 décembre 2006<sup>167</sup>.

L'association peut donc dissocier ses secteurs d'activités en matière d'impôts directs et limiter ainsi son imposition s'agissant d'impôts commerciaux. Elle sera alors assujettie à la contribution économique territoriale. De même, le taux de 33,1/3 % ne s'appliquera que sur cette part.

---

<sup>165</sup> Il sera tenu compte des critères de nature économique de chaque activité et de l'utilisation des moyens d'exploitation.

<sup>166</sup> *Op.cit.*

<sup>167</sup> BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10, *op.cit.*

L'association sportive devra donc se conformer à ces différentes obligations fiscales et comptables.

Néanmoins, cette sectorisation peut se révéler compliquée : la répartition du personnel et des matériaux ainsi que des moyens d'exploitation peut poser problème à l'association (lorsqu'il y a une utilisation des mêmes locaux, notamment). Ainsi, lorsqu'un régime de faveur s'applique, il existe une forte probabilité pour que l'administration procède à un contrôle.

L'association dispose alors d'une seconde solution : la filialisation de son activité lucrative.

## **§2. La filialisation des activités lucratives accessoires**

Si l'activité non lucrative de l'association n'est pas significativement prépondérante, l'association dispose de la faculté d'externaliser la gestion de son secteur lucratif<sup>168</sup> à une structure distincte qui lui sera juridiquement liée.

La filialisation<sup>169</sup> peut s'opérer par le truchement d'une société déjà existante ou bien, par la création d'une nouvelle société. Toutefois, comme pour la sectorisation, l'association doit respecter certaines conditions pour éviter de remettre en cause le caractère non lucratif de son activité.

### ***A. Les conditions de la filialisation : le choix de la forme juridique et l'option d'un régime de faveur***

En effet, l'opération de filialisation<sup>170</sup>, qui consiste en une transmission du secteur lucratif à une autre structure juridiquement distincte, se réalise généralement par apport partiel

---

<sup>168</sup> F. Buy, J.-M Marmayou, D. Poracchia, F. Rizzo, *Droit du sport, LGDJ*, 3<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 794.

<sup>169</sup> *Op.cit.*, F. Labie, p. 41.

<sup>170</sup> B. Lefils, *Précis de fiscalité des associations*, 2<sup>ème</sup> éd., LexisNexis, 2012, p. 399.



d'actif<sup>171</sup>. Le transfert de l'activité lucrative s'opérera alors par la conclusion d'un contrat d'apport. L'association peut souhaiter transformer la société commerciale sportive en filiale en lui transférant toute son activité professionnelle<sup>172</sup>. C'est notamment le cas, lorsque l'association délègue son activité professionnelle à une SAOS : l'association devra détenir le tiers du capital ou des droits de vote. La détention du capital suppose en effet un droit aux bénéfices et /ou un droit de vote. C'est encore le cas si l'apport se fait au profit d'une EUSRL, dont l'association sera l'unique associé<sup>173</sup>. Ce contrat d'apport partiel d'actifs implique les mêmes conséquences fiscales qu'une cession ou qu'une cessation d'entreprise (cessation de l'activité lucrative). Cependant, sous certaines conditions, un régime de faveur pourra être applicable.

### *1. L'apport partiel d'actif*

Le régime de l'apport partiel d'actif peut porter sur tout ou partie des activités du secteur lucratif et engendre une cession ou une cessation d'entreprise<sup>174</sup>.

Sur le plan fiscal, si l'association n'opte pas pour le régime de faveur, le contrat de filialisation entraîne l'imposition immédiate des bénéfices en cours<sup>175</sup> ou en report

---

<sup>171</sup> BOI-IS-CHAMP-10-50-10-40, instruction fiscale du 16 février 1999, *op.cit.*, sur la filialisation par apport partiel d'actif. « *L'apport partiel d'actif est l'opération par laquelle une société apporte à une autre société une partie de ses éléments d'actif et reçoit, en échange, des titres émis par la société bénéficiaire de l'apport.* » *mémento Francis Lefebvre*, 2011, n° 39 235, p. 581.

<sup>172</sup> T. Chiron, Colloque sur la fiscalité du sport (deuxième partie), 23 janvier 2004, *Dr. fisc.* n° 4, 27 janvier 2005, pp. 177-183.

<sup>173</sup> *Ibid.*, p. 179. « *Cet apport permet de filialiser l'activité sportive et, en contrepartie, attribue des titres à l'association. L'apport restera une simple faculté dans le cas de la SASP* ». V. *op.cit.*, J. Saurel, p. 28.

<sup>174</sup> BOI-IS-FUS-60-30, BOI-IS-FUS-60-10, BOI-IS-FUS-60-20, instruction fiscale n° 12 du 17 janvier 2002.

<sup>175</sup> L'art. 201 du CGI modifié par loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 dispose que « *dans le cas de cession ou de cessation, en totalité ou en partie, d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou minière, ou d'une exploitation agricole dont les résultats sont imposés d'après le régime du bénéfice réel, l'impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices réalisés dans cette entreprise ou exploitation et qui n'ont pas encore été imposés est immédiatement établi* ». V. art. 221-2 du CGI « *en cas de dissolution, de transformation entraînant la création d'une personne morale nouvelle, d'apport en société, de fusion, de transfert du siège ou d'un établissement à l'étranger, l'impôt sur les sociétés est établi dans les conditions prévues aux 1 et 3 de l'article 201* ».

d'imposition<sup>176</sup>. En matière d'impôt sur les sociétés, l'association est imposée sur les plus-values latentes d'apport<sup>177</sup>.

Si la filiale est une société de capitaux (SA, SARL, SAS, SASU), elle sera soumise à l'ensemble des impôts commerciaux. Dans un premier temps, les résultats de la filiale seront soumis à l'IS au taux de droit commun, puis le chiffre d'affaires retenu pour l'application du barème sera celui de la société filiale. Enfin, la filiale sera soumise à la taxe sur la valeur ajoutée dans les conditions de droit commun.

De plus, on assistera à un basculement du paiement de la cotisation économique territoriale de l'association vers la filiale nouvellement créée ou préexistante.

Sous certaines conditions, le régime de faveur des apports partiels d'actif peut s'appliquer. Ce régime, institué à l'article 210 A du Code général des impôts, concède à l'association la faculté d'éviter l'imposition immédiate des plus-values d'apport ainsi que des provisions (normalement imposables en vertu de l'article 221 *bis* du CGI). L'imposition des provisions pourra alors être différée.

Le régime de faveur prévu à l'article 210 du CGI s'applique aux apports partiels d'actif lorsque l'opération porte sur une « branche complète d'activité »<sup>178</sup>. L'administration considère que tous les éléments d'actif et de passif doivent être transmis à la société bénéficiaire de l'apport. Le Conseil d'État procède à une approche différente, puisque seuls les éléments essentiels à l'activité suffisent à opérer un tel transfert<sup>179</sup>.

---

<sup>176</sup> G. Di Russo, *Fiscalité des associations*, 5<sup>ème</sup> éd., éd. Liaisons, 2002, p. 179, à propos du transfert de l'activité lucrative à une filiale.

<sup>177</sup> L'art. 221 *bis* du CGI dispose « *qu'en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, lorsqu'une société ou un autre organisme cesse totalement ou partiellement d'être soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal, les bénéfices en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés sur les stocks ne font pas l'objet d'une imposition immédiate, à la double condition qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables et que l'imposition desdits bénéfices, plus-values et profits demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société ou à l'organisme concerné* ».

<sup>178</sup> Dir. CEE n° 90/434 du 23 juillet 1990 « *concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports partiels d'actifs et échanges d'actions* », art. 2, qui définit cette branche complète d'activité comme l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome capable de fonctionner par ses propres moyens. V. également l'instruction fiscale du 3 août 2000.

<sup>179</sup> C.E. du 27 juillet 2005, n° 259052, *RJF* 11/05, n° 1170.

En outre, l'association apporteuse doit prendre l'engagement de « *conserver les titres perçus en contrepartie de l'apport pendant trois ans* ». Si une cession est réalisée avant le 3<sup>ème</sup> anniversaire de l'apport partiel d'actif, le régime fiscal de faveur sera remis en cause rétroactivement<sup>180</sup>.

La société sportive doit aussi souscrire l'engagement dans l'acte d'apport « *de calculer ultérieurement les plus-values de cession afférentes à ces mêmes titres par référence à la valeur que les biens apportés avaient, du point de vue fiscal, dans ses propres écritures*<sup>181</sup> ». Le calcul des plus-values ultérieures devra donc être opéré par la société sportive, d'après la valeur d'origine des biens présents dans le contrat d'apport. Sous respect de ces conditions, le régime de faveur s'appliquera de plein droit. Le régime du sursis d'imposition prévu à l'article 210 du CGI pourra alors s'appliquer aux apports partiels d'actif.

Concernant le traitement des déficits, en principe, l'apport partiel d'actif entraîne l'impossibilité, pour l'association, d'imputer les déficits réalisés sur les résultats de l'activité amateur<sup>182</sup>. La société bénéficiaire de l'apport, à condition qu'elle obtienne un agrément spécial, pourra imputer les déficits antérieurs de l'association apporteuse sur ses propres résultats.

En contrepartie de cet apport, l'association détiendra donc les titres de la société commerciale.

Lesdits titres doivent être inscrits à l'actif de l'association apporteuse. Notons à ce sujet que cette détention peut avoir des conséquences sur le caractère non lucratif de l'association.

---

<sup>180</sup> *Le régime de l'apport partiel d'actif*, <http://www.incepto.fr>. V. Les Nouvelles Fiscales 2013, « Apport partiel d'actif : calcul de la durée de détention des titres », v. C.E., 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., 11 février 2013, n° 356519, min c/ *Société Heineken France*, *Dr. fisc* n° 26, 2013, comm. 354, concl. Bohnert, n. M. Chadeaux.

<sup>181</sup> Art. 210 B du CGI.

<sup>182</sup> *Op.cit.*, T. Chiron, p. 179. V. également, art. 201 et 221 CGI.

## 2. *Le régime de l'article 238 quindecies du CGI*

Concernant la cession d'une branche complète d'activité<sup>183</sup>, un mécanisme d'exonération peut bénéficier au contribuable pour l'ensemble des plus-values réalisées dans le cadre de l'opération. Ce régime particulier est institué par l'article 238 *quindecies* I du CGI. L'article 238 *quindecies* II du CGI subordonne cette exonération au respect de plusieurs conditions.

Tout d'abord, la première condition est liée à la durée d'exercice de l'activité commerciale : l'activité doit avoir été exercée pendant au moins cinq ans.

En sus, l'article s'attache à la qualité de la personne qui est à l'origine de la transmission et qui peut être soit une entreprise, soit un organisme à but non lucratif constitué sous forme d'association. En l'espèce, concernant l'association sportive qui nous intéresse, cette dernière ne doit pas posséder, directement ou indirectement, 50% des droits de vote ou détenir des droits aux bénéfices de la société sportive qui reçoit la cession, que ce soit à titre gratuit ou bien à titre onéreux.

L'exonération des plus-values issues de la cession peut ainsi être totale ou partielle en fonction de la valeur de l'actif apporté : si la valeur vénale des parts et des droits apportés est inférieure à 300 000 €, l'exonération est totale. Cependant, l'exonération sera partielle si la valeur des parts et des droits apportés est comprise entre 300 000 € et 500 000 €<sup>184</sup>.

### ***B. Une gestion qui peut remettre en cause le caractère non lucratif***

La gestion de la société commerciale par l'association peut s'opérer de différentes façons. Néanmoins, dans certains cas et selon les modalités de gestion exercées par l'association, son caractère non lucratif peut être contesté par l'administration.

---

<sup>183</sup> Notion détaillée ci-dessus dans le régime de l'apport partiel d'actif. V. *Les Nouvelles Fiscales* n° 1092, 2012, « Apport partiel d'actif : branche complète d'activité ». V. également C.E., 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., 27 juillet 2005, n° 259052, *Société B.L.* V. Lamy sociétés commerciales 2015 n° 2092, « Notion de branche complète d'activité et éléments assimilés ».

<sup>184</sup> *Op.cit.*, J. Saurel pp. 25-27.

Trois situations peuvent ainsi se présenter<sup>185</sup> :

### 1. *La gestion patrimoniale de la société commerciale par l'association*

L'association occupe un rôle passif dans la gestion de la société en se cantonnant à la possession d'une partie du capital. En général, l'administration fiscale présumera que, lorsque la détention du capital d'une société commerciale est majoritaire, la détention n'est pas purement patrimoniale. A contrario, lorsque la détention du capital de la société est minoritaire, l'administration présumera une gestion passive. Pour l'exercice d'une gestion purement patrimoniale, qui ne remettrait donc pas en cause le secteur non lucratif de l'association, la société commerciale et l'association doivent posséder des dirigeants distincts.

Les titres de sociétés remis en échange de l'apport doivent être localisés dans un secteur lucratif, et les dividendes reçus seront exonérés en vertu de l'article 206-5 du Code général des impôts<sup>186</sup> si et seulement si

- La gestion est purement patrimoniale et,
- Que l'association n'a pas bénéficié du régime de faveur des apports partiels d'actif<sup>187</sup>.

### 2. *La gestion active de la filiale par l'association*

Si les dirigeants de la société commerciale filiale, rémunérés à ce titre, sont les mêmes que ceux de l'association, la gestion ne peut être purement patrimoniale. De ce fait, le caractère non lucratif de l'association peut lui être dénié.

Néanmoins, la détention majoritaire de la filiale ne constitue pas un critère suffisant pour remettre en cause la non-lucrativité de l'association. Encore faut-il démontrer à cet égard la fréquence des immixtions de l'association dans la gestion de la filiale. Il est nécessaire d'établir que son degré d'intervention dans la gestion de la filiale est important, ce qui est justement le cas s'agissant de l'associé unique d'une EURL.

---

<sup>185</sup> BOI-IS-CHAMP-10-50-10-40, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-40, instruction fiscale du 16 février 1999.

BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10, instruction fiscale du 18 décembre 2006.

<sup>186</sup> [http://www.developpement-durable.gouv.fr/IMG/pdf/4H-1-99\\_IS\\_1\\_.pdf](http://www.developpement-durable.gouv.fr/IMG/pdf/4H-1-99_IS_1_.pdf)

<sup>187</sup> *Op.cit.*, T. Chiron, p. 180.

Comme nous l'avons évoqué ci-dessus, il ne faut pas omettre la possibilité de sectorisation ouverte aux associations. Si, au sein de l'association sportive, la détention des titres de la société sportive n'est pas suffisante pour caractériser le but lucratif de l'association<sup>188</sup>, l'association aura la possibilité de sectoriser la détention des titres comme étant son seul secteur lucratif. La gestion active de la filiale l'autorisera alors à créer un secteur imposable et son caractère de non-lucrativité ne sera pas affecté.

### *3. La présence de relations privilégiées avec la filiale*

Les relations entretenues par l'association sportive et la filiale peuvent remettre en cause le caractère lucratif. En effet, des liens économiques très étroits ou des liens de parenté unissant les dirigeants de l'association et de la société, peuvent exister entre les deux entités. Cette relation privilégiée est caractérisée, selon l'instruction de 1999, par une « *complémentarité économique sans possibilité de sectorisation* »<sup>189</sup>. À ce titre, elle apporte différents exemples pouvant traduire une telle relation tels qu'une complémentarité économique, un partage de la clientèle, des échanges de services, une prise en compte par la société de charges relevant normalement de l'activité non lucrative.

*« La notion de complémentarité commerciale désigne à la fois la situation dans laquelle l'activité non lucrative tend à développer l'activité de la société commerciale, et celle dans laquelle cette dernière confère à l'activité non lucrative de l'organisme, par contagion de ses propres buts et pratiques commerciales, tout ou partie des avantages liés au recours au marché. Il n'y a pas lieu de relever l'existence d'une telle complémentarité du seul fait de l'existence d'une filiale ou d'un lien entre l'activité non lucrative de l'organisme et celle, lucrative, de la filiale<sup>190</sup>».*

---

<sup>188</sup> « Les revenus tirés de cette activité ne sont pas essentiels pour l'association ».

<sup>189</sup> BOI-IS-CHAMP-10-50-10-30, instruction fiscale du 18 décembre 2006, n° 265, « *de manière générale, un organisme qui entretient avec une société du secteur lucratif des relations privilégiées caractérisées par une complémentarité économique est considéré comme lucratif pour l'ensemble de ces activités, sans possibilité de sectorisation* ».

<sup>190</sup> *Op.cit.*, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10 n° 650.

## ***Chapitre IV : l'articulation de l'association support avec la société sportive***

L'article L 122-1 du Code du sport dispose que toute association sportive affiliée à une fédération sportive, qui participe habituellement à l'organisation de manifestations sportives payantes lui procurant des recettes d'un montant supérieur à un seuil fixé par décret, ou qui emploie des sportifs dont le montant total des rémunérations excède un chiffre fixé par décret en Conseil d'État, constitue, pour la gestion de ces activités, une société commerciale soumise au Code de commerce.

C'est donc le droit commercial, c'est-à-dire le Code de commerce, qui s'applique au régime des sociétés sportives. Le droit commun régit cependant les sociétés sportives qui sont considérées comme des sociétés commerciales, au-delà d'un certain seuil de recettes ou de rémunérations versées.

L'article spécifie en outre qu'une association sportive dont le montant des recettes et le montant des rémunérations sont inférieurs aux seuils visés par décret, peut également constituer une société sportive dédiée à la gestion de ses activités payantes.

Le législateur, sous l'égide de différents ministères, impose alors à l'association la création d'une société sportive.

### ***Section 1 : l'obligation de constituer une société sportive au-delà d'un certain seuil***

Les associations sportives doivent être constituées en conformité aux dispositions de la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901, relative au contrat d'association, ou, quand elles ont leur siège dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle, conformément aux articles 21 à 79 du Code local.<sup>191</sup>

L'article 1<sup>er</sup> de la loi de 1901 définit l'association comme étant « *une convention par laquelle deux ou plusieurs personnes mettent en commun, d'une façon permanente, leurs connaissances et leurs activités dans un but autre que le partage des bénéfices* ».

---

<sup>191</sup>Art. 7 de la loi du 16 juillet 1984 qui a été retranscrit à l'art. L 121-1 du C. sport.

Dans sa volonté de respecter un esprit de concurrence et dans un souci de compétitivité, le législateur, par une série de lois, a autorisé la création de sociétés sportives ayant des formes juridiques particulières, pour leur permettre de lutter à armes égales avec leurs concurrents étrangers.<sup>192</sup>

Les associations sportives affiliées à une fédération sportive agréée, doivent constituer une société sportive, dès lors que le montant des recettes (billetterie, recettes publicitaires, droits télévisés) ou des rémunérations nettes qu'elles versent (sommes versées aux sportifs par le club en dehors des charges sociales et fiscales), excède respectivement 1 200 000 € et 800 000 €.

Ces seuils sont alternatifs et non pas cumulatifs.

L'article R 122-1 du Code du sport poursuit en évoquant le fait que « *les recettes perçues et les rémunérations prises en compte concernent celles des trois derniers exercices connus, telles que ces recettes et ces rémunérations résultent des documents comptables de l'association sportive* ».

Il convient de souligner que si l'association n'atteint aucun seuil elle peut, de sa propre initiative, créer une société sportive. Une convention de gestion permettra à l'association de mettre à disposition de la société sportive la gestion du secteur lucratif (locaux sportifs, marques et signes distinctifs, attribution du numéro d'affiliation aux compétitions officielles pour la durée de la convention), à la différence de la filialisation de l'activité sportive par contrat d'apport, laquelle entraîne le transfert de propriété du fonds et des infrastructures sportives<sup>193</sup>.

## *Section 2 : La conclusion d'une convention de gestion*

Concrètement, avec la loi du 16 juillet 1984, l'association, qui est la structure initiale, conserve la gestion du club amateur, tandis qu'une société commerciale assurera parallèlement l'administration de la section professionnelle. Cette loi, complétée par le décret

---

<sup>192</sup> C. Amson, *Droit du sport*, éd. Vuibert, juin 2010, p. 22. Sur cette question v. titre II, chapitre I « La forme juridique des entreprises sportives dans le football moderne », p. 83.

<sup>193</sup> C. Gerschel, « La filialisation par une association de son activité lucrative », *Rev sociétés*, p. 740 : ce transfert de fonds sportif s'apparente à un véritable transfert de fonds de commerce de nature sportive.



du 16 février 2001, oblige les clubs sportifs à conclure une convention de gestion. L'association sera tenue de céder les éléments d'actifs à la société commerciale préalablement constituée.

Aujourd'hui, un club professionnel se compose d'une association<sup>194</sup> qui gère le secteur amateur et d'une société commerciale qui administre le secteur professionnel.

Le statut de ces sociétés sportives est clairement défini par le décret de 2001, qui fixe l'obligation, pour les deux entités, d'établir une convention répartissant les missions et les responsabilités de chacune des entités.

La particularité de cette convention est que le Code du sport<sup>195</sup> impose un certain nombre de clauses<sup>196</sup>. Toute convention doit, notamment, être approuvée par la préfecture<sup>197</sup>, le préfet devant signifier son refus éventuel par un arrêté motivé. La préfecture exerce donc un contrôle de légalité sur le contenu de la convention.

La convention<sup>198</sup> doit répartir les activités propres au secteur amateur et celles attachées au secteur professionnel. Elle spécifie en sus les responsabilités en matière de formation. La responsabilité du centre de formation incombe-t-elle au secteur professionnel ou au secteur amateur ? Il semblerait judicieux, en effet, que la société commerciale gère le centre de formation, la société sportive s'appuyant notamment sur cet outil stratégique fondamental pour former son équipe première ou pour faire tourner son effectif en vue des échéances importantes et itératives du club. La durée de la convention ainsi que ses modalités de renouvellement seront également clairement spécifiées.

---

<sup>194</sup> C. Gerschel, *Les groupements sportifs professionnels: aspects juridiques*, 1994, p. 112.

<sup>195</sup> L'article R 122-8 du C. sport indique quelles clauses doivent figurer dans la convention et de quelle manière elles doivent être rédigées.

<sup>196</sup> Décret du 16 février 2001, qui institue des clauses obligatoires, comme la clause de séparation des activités, la clause d'incompatibilité des fonctions de dirigeants de sociétés (rémunération à la clef) et de l'association (gestion désintéressée et bénévolat doivent caractériser l'association).

<sup>197</sup> Art. L 122-14 et art. L 122-15 du C. sport.

<sup>198</sup> F. Buy, J.-M. Marmayou, D. Poracchia, F. Rizzo, *Droit du sport, LGDJ*, 3<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 278.

Deux questions fondamentales doivent être résolues dans cette convention : celle du numéro d'affiliation et celle de la marque et du signe distinctif du club professionnel<sup>199</sup>.

Le numéro d'affiliation constitue un sujet sensible car sa détention par la société sportive permettra au club d'être inscrit dans les compétitions officielles organisées par la fédération.

Ce numéro appartient par essence à l'association<sup>200</sup>, ce qui signifie que, pour inscrire l'équipe première aux compétitions officielles, la société sportive doit obtenir au préalable l'autorisation de l'association.

L'article R 132-14 du Code du sport dispose que « *la convention précise, le cas échéant, si la participation des équipes professionnelles aux compétitions inscrites au calendrier fédéral ou organisées par la ligue professionnelle relève de la compétence des associations sportives affiliées ou des sociétés qu'elles ont créées en application de l'article L.122-1* ». La Ligue professionnelle et la fédération, peuvent attribuer à la société sportive la responsabilité d'inscrire l'équipe professionnelle aux compétitions<sup>201</sup>. Ce décret atténue la portée des prérogatives de l'association, puisque la fédération française de football peut attribuer le numéro d'affiliation à la société sportive pour la durée de la convention.

La convention conclue entre l'association et la société doit prévoir en sus les conditions de cession de la marque et des signes distinctifs consentie à la société par l'association<sup>202</sup>. Historiquement, c'est l'association qui était détentrice de la marque et des objets distinctifs. Cependant, depuis la loi Lamour du 15 décembre 2004, les sociétés sportives peuvent désormais être propriétaires des signes distinctifs du club (sous réserve de

---

<sup>199</sup> La clause relative à l'utilisation de la marque et des signes distinctifs doit être prévue dans la convention, au même titre que la clause de compétence qui vise à démontrer que l'association peut participer à l'activité professionnelle.

<sup>200</sup> Art. R 122-8-II-1 du C. sport.

<sup>201</sup> Décret n° 2004-550 du 14 juin 2004 modifiant le décret n° 2001-150 du 16 février 2001, relatif « aux conventions passées entre les associations sportives et les sociétés sportives créées par elles en application de l'art. 11 de la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984 relative à l'organisation et à la promotion des activités physiques et sportives ».

<sup>202</sup> Art. L 122-19 du C. sport.

prévoir les modalités de cession dans la convention), mais l'association support doit conserver la jouissance de toutes les dispositions de la marque à titre gratuit<sup>203</sup>.

Les attributions conférées par l'association à la société sportive l'autorisent à percevoir, en contrepartie, d'importants revenus qui peuvent d'ailleurs remettre en cause son caractère non lucratif. En retour, il est loisible à l'association de renoncer au versement de redevances, mais nous verrons qu'en général les associations sportives vivent essentiellement des subventions issues des collectivités locales. À ce titre, ces redevances permettent aux associations sportives de développer conjointement leurs structures sportives et leurs activités.

Pour éviter d'être soumise aux impôts commerciaux, comme évoqué précédemment, l'association doit sectoriser ses activités afin de soustraire à l'impôt tout le secteur amateur.

Ce partage d'activité et ce lien fort entre l'association et la société sportive, leur permettent de coexister et de préserver les valeurs éthiques qu'elles défendent au sein d'un même club.

Dans la mesure où le caractère non lucratif est dominant, le système français favorisait fiscalement cette forme associative. Ce n'est que dans un second temps, avec le développement économique du football, que le législateur s'est vu contraint de réguler le football moderne et d'appliquer ainsi aux formes sociétaires sportives une fiscalité de droit commun, en même temps qu'une fiscalité spécifique.

---

<sup>203</sup> Art. L 122-16 du C. sport.

## **TITRE II : LA FISCALITÉ CONTRAIGNANTE DES SOCIÉTÉS SPORTIVES**

L'avènement et le développement de diverses formes d'organisations et d'entreprises sportives nous amènent à préciser dans ce premier chapitre les différents types d'entités qui sont disponibles aujourd'hui pour la création de sociétés sportives : structures associatives, société anonyme sportive professionnelle, société anonyme à objet sportif ou entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée.

Les clubs sportifs peuvent adopter des formes sociales spécifiques en fonction du modèle de développement qu'ils ont choisi. Ces structures juridiques sont soumises à une fiscalité de droit commun (impôts sur les sociétés, contribution économique territoriale), mais aussi à des taxes spécifiques, comme la taxe « Buffet ».

### ***Chapitre I : La forme juridique des entreprises sportives dans le football moderne***

Jusqu'à l'avènement du football professionnel en 1932 et l'organisation du premier championnat de France, la plupart des clubs étaient gérés sous forme d'association. Ce n'est que plus tard que le législateur français a permis l'essor des sociétés sportives.

#### ***Section 1 : Les différents statuts juridiques***

Les pouvoirs publics ont toujours voulu introduire plus de rigueur dans la gestion des clubs professionnels. L'adoption de la loi Mazeaud, en 1975, a permis d'atteindre cet objectif. Le gouvernement exprimait une réelle volonté de contraindre les clubs à une gestion beaucoup plus rigoureuse. Les pouvoirs publics se sont rendus compte, en effet, que la structure associative ne permettait pas de réguler toutes les dérives financières. L'État a alors imposé aux clubs l'obligation de changer de structure juridique.

Selon les pouvoirs publics, une société commerciale apporte davantage de garanties en matière de transparence et de pouvoir de gestion. De manière générale et jusqu'à une époque récente, l'association pouvait s'attribuer plus de prérogatives dans la répartition des compétences et des responsabilités que la société sportive. En effet, un lien étroit devait être maintenu entre le sport professionnel et le sport amateur. La section amateur ne devait pas être délaissée par le club professionnel. Il convient de souligner à ce sujet que le sport professionnel alloue chaque année plus de cent cinquante millions d'euros au sport amateur<sup>204</sup>.

La loi Mazeaud prévoyait que « *les groupements sportifs qui employaient des joueurs ou des athlètes professionnels rémunérés pouvaient être autorisés par le ministre chargé des Sports à prendre la forme de sociétés d'économie mixte locales* ».

La loi de 1984 avait ouvert aux clubs le choix de deux statuts juridiques : la société anonyme à objet sportif (SAOS) et la société anonyme d'économie mixte sportive locale (SAEMSL). Cette dernière forme de société n'est toutefois que très peu utilisée. S'il en subsiste quelques-unes aujourd'hui, la loi n° 99-1124 a interdit d'en créer de nouvelles. Toute création de SAEMSL postérieures à cette loi est donc prohibée.

La loi du 11 juillet 1984 relative à l'organisation et à la promotion des activités physiques et sportives a été modifiée par la loi du 7 décembre 1987, qui avait pour but de faire coexister à côté de la SAOS et de la SEMSL, l'association à « statuts renforcés ». Ces statuts renforcés correspondaient à des obligations également renforcées (notamment des obligations comptables et l'intervention nécessaire d'un commissaire aux comptes) lorsque la moyenne des recettes perçues ou des rémunérations versées au cours des trois derniers exercices connus avaient dépassé les seuils fixés (recettes supérieures à 1.2 M€ et rémunérations supérieures à 0.80 M€). Désormais, cette loi de 1987 a été remplacée par la loi du 29 décembre 1999.

À partir de 2003, des réformes sont intervenues pour renforcer les prérogatives de la société commerciale avec, notamment, des changements ayant pour objectif d'inciter les partenaires privés à entrer dans le capital de la société commerciale. À ce titre, la réforme de 2006 a autorisé l'appel public à l'épargne des sociétés commerciales. Les sociétés sportives peuvent dorénavant être cotées en bourse.

---

<sup>204</sup> Eurosport, « *Les clubs raillent le concours Lépine des taxes* », 20 octobre 2011 consultable sur [http://www.eurosport.fr/football/ligue-1/2011-2012/la-coupe-est-pleine\\_sto2996762/story.shtml](http://www.eurosport.fr/football/ligue-1/2011-2012/la-coupe-est-pleine_sto2996762/story.shtml)

Le Code du sport offre trois possibilités de formes juridiques aux sociétés sportives. En effet, ces dernières peuvent adopter le statut de société anonyme sportive professionnelle, ou de société anonyme à objet sportif, voire prendre la forme d'une entreprise personnelle sportive à responsabilité limitée.

### **§1. La société anonyme sportive professionnelle**

C'est sans aucun doute la forme la mieux adaptée aux financements privés et à l'entrée de tout nouvel actionnaire. Elle a été instaurée par la loi du 28 décembre 1999<sup>205</sup>. Il s'agit d'une société anonyme de droit commun. Ce type de société peut distribuer des dividendes et rémunérer l'ensemble de ses dirigeants<sup>206</sup>, sous réserve que cette rémunération n'émane pas de l'association support<sup>207</sup>. En conséquence, cette forme de société se révèle bien plus intéressante pour les actionnaires.

Cette SA classique présente cependant quelques particularités<sup>208</sup>. L'article 1<sup>er</sup> du décret fixant les statuts types de la SASP dispose que « *la SASP est formée entre les titulaires d'actions dont l'association sportive...* ». L'association support doit obligatoirement participer à la création de la SASP si l'on s'en tient aux termes de ce décret.

L'association qui crée la SASP va détenir quelques actions qu'elle pourra céder par la suite. La cession reste totalement libre si la SASP fait un appel public à l'épargne. À défaut, la cession des actions nécessite un agrément, soit du conseil d'administration, soit du conseil de surveillance, avec une majorité des deux tiers.

L'originalité provient aussi du fait que même si elle n'est pas actionnaire de la SASP, l'association peut toutefois mettre en œuvre des prérogatives identiques à celles qu'elle détient dans la SAOS (expertise de gestion, récusation du commissaire aux comptes, droit de poser des questions, etc.). L'association a aussi accès à tous les procès-verbaux des délibérations des

---

<sup>205</sup> Loi n° 99-1124 du 28 décembre 1999 portant diverses mesures relatives à l'organisation d'activités physiques et sportives.

<sup>206</sup> Art. L 122-12 du C. sport.

<sup>207</sup> Art. R 122-8 II, 3° du C. sport.

<sup>208</sup> V. le décret n° 2001-140 du 16 février 2001 qui fixe les statuts de la SASP.

organes de direction (directoire, conseil de surveillance et d'administration). Elle exerce donc un contrôle effectif.<sup>209</sup>

## **§2. La société anonyme à objet sportif**

Créée par la loi du 16 juillet 1984, cette structure ne s'éloigne que très peu de l'esprit sportif et, en particulier, du principe du bénévolat<sup>210</sup>, par l'interdiction de distribuer des bénéfices. C'est l'essence même de l'esprit du sport et ces valeurs sont d'ailleurs celles du sport amateur. L'article L 122-10 du Code du sport prévoit cependant l'affectation possible de ces bénéfices à la constitution de réserves. Dans ce dernier cas, les dirigeants ne peuvent alors pas être rémunérés.

Les SAOS sont administrées par un conseil d'administration ou par un directoire qui est contrôlé par un conseil de surveillance. Les dirigeants du conseil d'administration, du directoire ou du conseil de surveillance, ne peuvent pas recevoir de rémunérations autres que le remboursement de leurs frais. Toutefois, l'impossibilité de distribuer des dividendes est limitée : une rémunération est possible si et seulement si la société sportive fait appel public à l'épargne.

Si l'association opte pour la SAOS, le Code du sport, en vertu de son article L 122-6, indique que l'association doit détenir au moins un tiers du capital social et des droits de vote à l'assemblée générale de la SAOS qu'elle a créée. Elle doit posséder a minima une minorité de blocage. L'association peut détenir plus d'un tiers du capital et la minorité de blocage peut lui servir à s'opposer à une augmentation de capital. Ce seuil de détention rend difficile l'entrée de nouveaux investisseurs, et cette structure est donc rarement adoptée par les grands clubs professionnels français. C'est ainsi que, sur 152 clubs professionnels recensés en 2010, seulement 13 étaient constitués sous forme de SAOS<sup>211</sup>. Il existe une réelle volonté du législateur de contrôler l'entrée de nouveaux actionnaires et de conserver un droit de regard voire de contrôle sur les flux financiers des associations sportives.

Cependant, si l'association accepte une augmentation de capital avec l'entrée de nouveaux actionnaires, par exemple, elle doit voir corrélativement son propre capital

---

<sup>209</sup> F. Rizzo, J.-M. Marmayou, F. Buy, D. Poracchia, *Droit du sport, LGDJ*, 3<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 27.

<sup>210</sup> F. Rizzo, J.-M. Marmayou, D. Poracchia, F. Buy, *LGDJ*, 3<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 271.

<sup>211</sup> C. Amson, *Droit du sport*, éd. Vuibert, juin 2010, p. 26, reprise des indications du C. sport, 2009.

augmenter. Le seuil de détention lui permet d'assister à l'assemblée générale extraordinaire et de s'opposer à la prise d'une décision. Elle détient ainsi toutes les prérogatives que lui offre le droit commercial classique<sup>212</sup>. Elle peut réclamer une expertise de gestion portant sur une opération particulière et elle a la possibilité de demander la récusation des commissaires aux comptes. À titre d'exemple, l'association AJA<sup>213</sup> peut poser des questions écrites à la direction du club d'Auxerre, si elle considère qu'il existe des faits dangereux, pouvant nuire à l'exploitation de la société sportive de l'AJA<sup>214</sup>.

La vente des actions nécessite l'agrément de l'association. Cet agrément s'accompagne en sus d'un contrôle administratif émanant de la préfecture pour tout ce qui relève de la cession éventuelle d'actions de la SAOS. Il convient de souligner que ce contrôle administratif n'existe pas si la SAOS fait appel public à l'épargne. L'article L122-6 du Code du sport dispose « *que lorsque les titres de capital de la société intéressée sont négociés sur un marché d'instruments financiers, l'autorité administrative peut s'opposer à toute cession de titres conférant un droit de vote ou donnant accès au capital d'une société anonyme à objet sportif dont les conditions ou les effets seraient contraires aux dispositions de la présente section* ».

### **§3. L'entreprise unipersonnelle sportive à responsabilité limitée**

L'EUSRL a été introduite par la loi du 28 décembre 1999. Elle se distingue des autres sociétés anonymes, dans la mesure où il existe un seul associé constitué par l'association. L'association détient 100 % du capital de l'EUSRL. La caractéristique essentielle de ce statut repose sur sa souplesse puisque l'association peut nommer un gérant affecté à la gestion du sport professionnel. Ce gérant pourra alors être rémunéré et bénéficiera d'un salaire fixé par l'association.

L'article L 122-10 du Code du sport interdit à l'EUSRL de verser des dividendes à son associé unique. En effet, selon la loi, « *le bénéfice, au sens de l'article L. 232-11 du Code de commerce, de l'entreprise unipersonnelle sportive à responsabilité limitée et de la société*

---

<sup>212</sup> F. Rizzo, Séminaire de droit du sport, faculté d'Aix-en-Provence, non publié, année 2009-2010.

<sup>213</sup> Association de la Jeunesse Auxerroise.

<sup>214</sup> L'AJA est le club professionnel d'Auxerre constitué sous forme sociale SAOS.



*anonyme, objet sportif est affecté à la constitution de réserves qui ne peut donner lieu à distribution ».*

Il convient de mentionner que si l'association cède des titres cette cession entraînera forcément l'évolution du statut vers une SAOS ou une SASP.

Seuls deux clubs français ont adopté cette forme juridique : le club de football de l'AC Ajaccio et le club de handball de Villeurbanne.

Cependant, certaines de ces formes sociétaires sportives présentent des spécificités qui ne sont pas toujours adaptées au football moderne.

## *Section 2 : Les caractéristiques et les particularités de ces structures*

Certaines structures sportives sont contraignantes et ne permettent pas l'accès à l'épargne publique. D'autres formes juridiques sont plus adaptées au contexte économique actuel et favorisent par conséquent l'arrivée de nouveaux actionnaires.

### **§1. Des structures contraignantes et rigides**

De prime abord, il convient de souligner que ce lien entre l'association et la société sportive a fait l'objet de critiques quant à son éventuelle entrave à son développement financier<sup>215</sup>. De mauvaises relations entre les deux entités peuvent créer une instabilité du club professionnel.

Il y va de l'intérêt conjoint des deux parties de bien s'entendre sur la cession du numéro d'affiliation ou autres dispositions. L'association profite en effet de la notoriété de la société sportive quand celle-ci est en bonne santé financière. L'octroi de subventions, d'aides pécuniaires, dépend aussi de sa bonne coopération avec l'association.

En cas de conflit entre les deux entités, l'association dispose en théorie du pouvoir de ne pas accorder le numéro d'affiliation à la société sportive, même si la ligue et la fédération

---

<sup>215</sup> J.-M. Marmayou, F. Rizzo, « L'adaptation du modèle d'organisation du sport professionnel : Quel cadre juridique pour les clubs professionnels ? », *Cah. dr. sport* n° 13, 2008, p. 19. Colloque, Insep, Paris, 19 juin 2008. V. *Les Cah. de l'Insep* n° 44, « Le sport professionnel : état des lieux et perspectives », 2008, p. 259.

concernées peuvent déroger à cette règle. La société sportive a besoin de ce numéro pour s'inscrire aux compétitions nationales. De surcroît, l'association peut retirer la gestion du secteur professionnel à la société sportive pendant la durée prévue par la convention. C'est l'une des caractéristiques du système français, lequel, en ayant adopté la notion de « *groupement sportif* »<sup>216</sup> composé de deux entités, a généré un risque d'instabilité pour les investisseurs et repreneurs éventuels. Leur frilosité est alors aisément compréhensible, ainsi que leur volonté de ne pas investir des sommes importantes au sein d'un club dont la stabilité structurelle ne serait pas garantie.

De nombreux dirigeants de clubs ont donc critiqué le régime de la SAOS. C'est ainsi que le président de l'Olympique Lyonnais, monsieur Jean-Michel Aulas, a déclaré que cette structure « *souffrait d'un déficit de souplesse et de sécurisation des investisseurs* », alors que Franck Riboud, dirigeant du club FC Thonon Gaillard, déclarait que « *la pression exercée par l'association et la contrainte des statuts types constituaient des obstacles décourageants pour un investisseur* »<sup>217</sup>. Il convient de souligner que le décret 2001-149 du 16 février 2001 définit des statuts types qui doivent être forcément conformes à ceux adoptés par une autre structure sportive, la SASP.

Deux avocats<sup>218</sup>, dans leur rapport remis au Ministère de la jeunesse, des sports et de la vie associative, préconisent la possibilité pour une société sportive de se constituer en société par actions simplifiées (SAS)<sup>219</sup>. Pour eux, « *les fondateurs d'une SAS organisent librement l'administration, la répartition du pouvoir et la vie sociale au sein des statuts et/ou des pactes d'actionnaires* ». Ces derniers n'agissent donc en aucun cas dans le cadre d'une convention.

La loi du 3 janvier 1994 a institué la SAS avec pour projet de simplifier les modes de constitution d'une société. Puis, la loi Allègre du 19 juillet 1999, pour tenir compte du statut trop élitiste de la SAS, a élargi son champ d'application aux personnes physiques, en

---

<sup>216</sup> C. Gerschel, *Les groupements sportifs professionnels: aspects juridiques*, 1994, p. 310.

<sup>217</sup> C. Amson, *Droit du sport*, éd. Vuibert, juin 2010, p. 25.

<sup>218</sup> J.-B. Guillot, V. Molho, Rapp. *Les outils juridiques mis à la disposition des clubs de football professionnel français afin d'optimiser leur compétitivité*, janvier 2006. V. également J.-B. Guillot, V. Molho, « L'amorce d'une réforme essentielle pour les sociétés sportives », coll. guide-annuaire 2011, p. 173.

<sup>219</sup> J.-B. Guillot, V. Molho, « La SASP : vers un statut de droit commun », *Chronique du sport*, n° 107, août 2009, pp. 36-37.

supprimant ainsi l'exigence d'un capital social minimal de 1.5 million de francs, sous réserve que soit respecté le minimum légal.

Le grand principe de la SAS est celui de la liberté statutaire. En effet, contrairement aux sociétés anonymes qui exigent sept associés fondateurs, un seul associé suffit pour créer une SAS. Sur le terrain interne de la SAS, presque toutes les dispositions sont prévues : pouvoirs des dirigeants, organes collégiaux ou unique, cumul du contrat de travail et de mandats social avec une exigence de réalité du travail exécuté, cumuls de mandats sociaux, révocabilité, inamovibilité, révocation ad nutum.

La liberté se remarque aussi dans la prise de décision: une décision peut être entérinée par un acte sous seing privé, sans qu'il soit nécessaire de réunir l'assemblée générale.

Il s'agit donc d'une société libre et avantageuse, ouverte à tous (personnes morales et physiques) et à chacun (une ou plusieurs personnes peuvent la constituer).

La liberté de rédaction des statuts autorise la libre décision des conditions de nominations et de décisions. Toutefois, la SAS peut être plus dangereuse qu'une SA car elle possède moins de transparence de gestion. Les actionnaires peuvent être privés du droit de céder leurs titres en raison des clauses d'inaliénabilité et sont potentiellement menacés en raison des clauses d'exclusion. De ce fait, le législateur a imposé l'unanimité de tous les actionnaires pour transformer une société en SAS ou pour insérer de telles clauses. La SAS peut également se révéler dangereuse car, bien qu'elle offre la même liberté que les sociétés civiles, la responsabilité y est limitée. Enfin, elle est imprévisible pour les professionnels du droit car, malgré la grande liberté statutaire, de nombreux champs de non-droit persistent.

La loi de modernisation de l'économie (LME) du 4 août 2008 est donc intervenue pour ajuster le régime et le modifier. Tout d'abord, la clause du capital minimal a été supprimée : il n'existe plus d'obligation d'apporter un capital de 37 000 € ; le créancier doit s'intéresser à l'actif réalisable et disponible qui est le gage des créanciers. Si une société est constituée avec un capital trop modique, et quand bien même le minimum légal aurait été respecté, les actionnaires pourront être poursuivis sur la base d'une action en responsabilité pour insuffisance d'actif.

De plus, la LME a supprimé l'existence du commissaire au compte, sauf cas particulier.

C'est en prenant en compte toutes ces considérations que la loi n° 2012-158 du 1<sup>er</sup> février 2012 visant à renforcer l'éthique du sport et les droits des sportifs, a modifié de nombreux articles du Code du sport<sup>220</sup> et a laissé entrevoir la possibilité pour les clubs d'être traités comme des entreprises de droit commun. En effet, cette loi permet de modifier le statut juridique des sociétés sportives en leur ouvrant la capacité d'être transformées ou d'être constituées sous forme de société anonyme de droit commun, de société à responsabilité limitée, ou encore de société par actions simplifiée. Cependant, en tentant d'assimiler un club sportif à une entreprise de droit commun, le législateur s'est éloigné de la prise en considération à part entière du principe de l'exception sportive<sup>221</sup>. La loi de 2012 constitue peut-être un premier pas vers la suppression des statuts spécifiques offerts aux sociétés sportives, raison pour laquelle le législateur doit demeurer très vigilant quant au devenir des statuts des sociétés sportives.

La structure de la SAOS est contraignante, du fait que l'association support doit détenir au moins un tiers du capital social, ce qui constitue un véritable problème pour une augmentation de capital ou pour une réduction de capital (technique dite du coup d'« accordéon »).

L'association doit, en effet, souscrire à cette éventuelle augmentation de capital et devra bénéficier d'un prêt accordé par la société, si elle ne dispose pas de moyens financiers. Cet état de fait impose donc des formalités contraignantes qui peuvent constituer une entrave à l'entrée des investisseurs dans le capital de la société sportive.

L'EUSRL, comme l'explique monsieur Jean-Pierre Denis, est une forme juridique constituant un « régime idéal pour les dirigeants qui souhaitent conserver un lien exclusif avec la société commerciale qu'ils doivent créer pour gérer leur activité professionnelle. De plus, ce statut interdit par construction, la possibilité de voir des partenaires extérieurs financer, via la société, la section professionnelle »<sup>222</sup>.

Cette forme juridique convient davantage aux groupements sportifs dont le besoin en financement est faible.

---

<sup>220</sup> Art. L 122-3 du C. sport.

<sup>221</sup> J.-P. Karaquillo, *Le Droit du Sport*, 3<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 2011, p. 75.

<sup>222</sup> J.-P. Denis, *Certains aspects du sport professionnel en France*, 2003, p. 25.

L'EUSRL et la SAOS, comme nous l'avons rappelé plus haut, ne peuvent pas opter pour la distribution de bénéfices, et ces structures juridiques ne sont donc que rarement choisies par les plus grands clubs de football français de Ligue 1<sup>223</sup>.

La forme sociétaire la plus attractive et la moins contraignante est la SASP, dont le statut se rapproche le plus de celui des sociétés anonymes classiques. Elle a été choisie par 24 clubs de Ligue 1 et Ligue 2 confondus. Les deux atouts essentiels de cette structure sont la rémunération des dirigeants et un libre accès au capital. L'association ne possède pas de minorité de blocage, contrairement à la SAOS.

---

<sup>223</sup> Parmi l'ensemble des clubs de Ligue 1, seule l'AJ Auxerre Football a opté pour une SAOS à Conseil d'administration. Il convient de préciser que l'AJ Auxerre évolue depuis la saison sportive 2011/2012 en Ligue 2. Quant au Gazelec Football Club d'Ajaccio, ce dernier a opté pour une forme juridique à responsabilité limitée (EUSRL). Ce club évolue désormais en Ligue 1 pour la saison sportive 2015/2016.

*Schéma simplifié récapitulatif*<sup>224</sup>

<b>Sociétés Sportives</b>	<b>Répartition du capital</b>	<b>Rémunération des dirigeants</b>	<b>Distribution de dividendes aux actionnaires</b>
SAOS (Société Anonyme à Objet sportif)	Au moins 1/3 du capital est détenu par l'association support.	Non.	Non, les bénéfices sont affectés à la constitution de réserves.
EUSRL (Entreprise Unipersonnelle Sportive à Responsabilité Limitée)	L'association support détient la totalité du capital.	Oui, pour le gérant de la société.	Non, les bénéfices sont affectés à la constitution de réserves.
SASP (Société anonyme sportive Professionnelle)	Le capital est librement réparti entre les actionnaires. L'association support doit détenir au moins une action.	Oui.	Oui.

<sup>224</sup> Tableau Deloitte & Touche v. E.Besson, *Accroître la compétitivité du football professionnel français*, 2008, p. 86.

Cependant, certaines formes juridiques ouvrent la possibilité d'un appel public à l'épargne.

## **§2. La reconnaissance du droit de l'appel public à l'épargne**

La loi du 16 juillet 1984, dite loi « Avice », a affirmé le principe de l'interdiction pour un club de faire appel public à l'épargne. Cette disposition a été confirmée par la loi du 28 décembre 1999, dite loi Buffet, qui a institué le régime de la SASP.

L'appel public à l'épargne consiste, pour une société sportive, à proposer tout ou partie de ses titres au public. Ce recours public à l'épargne réapparaît avec la loi n° 2006-1770 du 30 décembre 2006.

Plus d'une quarantaine de clubs de football européens (sociétés sportives européennes) bénéficient de cette possibilité d'accès au marché financier. Les clubs espagnols sont ainsi autorisés par la législation de leur pays à faire appel à l'épargne. Cependant, beaucoup d'entre eux ne recourent pas à l'épargne publique et utilisent d'autres leviers financiers, tel l'abaissement des charges sociales (par exemple une diminution des charges équivaut à une augmentation des revenus).

Ce recours public à l'épargne intervient dans la volonté toujours affirmée des pouvoirs publics de contrôler les flux financiers et d'exercer un contrôle strict de l'arrivée éventuelle de nouveaux actionnaires dans la société sportive. L'obligation de transparence a été renforcée avec l'arrivée de la loi de décembre 2006. Toutes les sociétés sportives qui font appel à l'épargne publique sont tenues de divulguer des informations comptables et financières précises, aussi bien auprès du public que de l'investisseur. En effet, le public doit pouvoir accéder aux informations susceptibles d'avoir des conséquences sur le cours des titres qu'il détient<sup>225</sup>.

Ces informations portent, d'une part, aussi bien sur la vie sportive de l'équipe professionnelle (blessures de joueurs, transferts de joueurs, contrôle anti-dopage de l'un des

---

<sup>225</sup> Art. 621-1 Règl. gén AMF.

sportifs), que d'autre part sur la gestion du club elle-même (transmission du rapport financier annuel et semestriel et rapport de la DNCG).

Cette mise à disposition d'informations a pour seul objectif de rassurer et de conforter le futur actionnaire, en lui fournissant des informations sur l'environnement dans lequel le club évolue. Ces informations permettront à l'investisseur de mettre en place une stratégie financière de minimisation des risques, qu'ils soient d'ordre financier (risques de change) ou sportif (risque de relégation, risque de non-qualification pour la Coupe d'Europe). La politique sportive et économique du club est aussi mise en évidence: primes, masse salariale, renouvellement des contrats en cours<sup>226</sup>.

Dans la mesure où l'aléa sportif est très présent dans le football, ces informations constituent également un avertissement à destination des investisseurs potentiels. Ces derniers pourront donc tenter de maîtriser une partie des risques encourus. Ces différentes obligations d'informations sont énumérées dans le Code des marchés financiers, à l'article 221-1.

Selon les dispositions de l'article L. 122-8 du Code du sport, en vue de l'émission ou de la cession dans le domaine public d'instruments financiers ouvrant l'accès au capital ou aux droits de vote, les sociétés sportives mentionnées à l'article L. 122-2 sont tenues d'insérer le prospectus<sup>227</sup> dans le document d'information. Les sociétés sportives doivent aussi y adjoindre les informations relatives à leur projet de développement d'activités sportives et d'acquisitions d'actifs destinés à renforcer leur stabilité et leur pérennité : détention d'un droit réel sur les équipements sportifs utilisés pour l'organisation des manifestations, ou compétitions sportives auxquelles elles participent. Ce prospectus permettra à l'investisseur de connaître les caractéristiques de l'entreprise dans laquelle il va investir, de porter à sa connaissance un certain nombre d'éléments comme le patrimoine, les résultats, la situation financière de l'entité, etc. Mais il semblerait que le législateur, en intégrant cette obligation de mise à disposition d'un prospectus (dont certaines informations sont du domaine du projet et donc,

---

<sup>226</sup> G. Rabu, A.-M. Calin-Rabu, « L'ouverture du financement des clubs sportifs à l'appel public à l'épargne: état et enjeux », *Cah. dr. sport* n° 8, 2007, pp. 11-24.

<sup>227</sup> *Ibid.*, G. Rabu, A.-M. Calin-Rabu, p. 16. V. art L. 412-1 du Code monétaire et financier qui pose l'obligation d'information des sociétés sportives et l'article 212-1 du Regl. gén AMF qui spécifie le prospectus comme étant le document qui présente l'opération d'émission de valeurs mobilières.



de ce fait, soumises à un aléa), ait quelque peu dénaturé la nature objective des informations et donc la qualité de l'information exigée par le Code monétaire et financier.<sup>228</sup>.

L'autorisation de cet appel public à l'épargne interviendrait donc tardivement, au regard des nombreux clubs européens qui sont déjà, et depuis fort longtemps, cotés en bourse et ont donc pu profiter de cette opportunité. Il convient par ailleurs de bien distinguer dans notre étude le recours à l'épargne publique et le droit<sup>229</sup> pour une société cotée, d'émettre des actions en bourse.

En effet, l'interdiction précitée n'empêchait pas un club d'être détenu à hauteur d'une certaine participation par une société cotée en bourse: c'était notamment le cas de l'actionnaire Colony capital qui détenait le Paris Saint-Germain.

De plus, cette interdiction était aberrante sachant que des clubs étrangers pouvaient accéder au marché financier d'Euronext Paris<sup>230</sup>. Ces clubs recouraient à l'appel public à l'épargne sur le territoire français via une augmentation de capital, alors que les clubs français n'étaient pas eux-mêmes autorisés à faire de même<sup>231</sup>.

L'intérêt de cet appel public à l'épargne réside, avant tout, dans la possibilité pour un club d'agrandir ses infrastructures et d'augmenter en conséquence, à moyen et à long terme, ses ressources financières, dans un contexte où, l'écart de compétitivité entre les clubs ne cesse de s'accroître.

En vue de l'Euro 2016 organisé en France, les clubs sportifs français ont mis en œuvre un chantier important de rénovation et d'amélioration de leurs infrastructures sportives. C'est le cas, par exemple, de l'Olympique Lyonnais, avec son projet «OL Land», dont le financement a été possible par son introduction en bourse intervenue lors de l'année 2006-2007. Cette introduction en bourse illustre parfaitement ce qui est énoncé plus haut à savoir la volonté pour ce club de financer l'agrandissement de ses infrastructures dans le but d'accroître dans l'avenir ses revenus financiers et donc ses ressources. Le club de football de Lyon est le premier club français à être coté en bourse, via une augmentation de capital. Il a

---

<sup>228</sup> D. Poracchia, « L'appel public à l'épargne des sociétés anonymes sportives », *Cah. dr. sport* 2007, p. 47.

<sup>229</sup> Une société sportive cotée en bourse a le privilège de pouvoir émettre des actions.

<sup>230</sup> Bourse de Paris, marché financier des actions en France, devenu NYSE Euronext.

<sup>231</sup> La Commission des opérations de bourse a confirmé la possibilité pour un club étranger d'accéder au marché financier français.

d'abord introduit en bourse 28 % de son capital, représentant 17 % des droits de vote. Le holding OL Groupe, qui rassemble le club, sextuple champion de France, et de nombreuses filiales, émettra à cette fin 3.6 millions d'actions, pour une valeur de 88.4 millions d'euros environ, a indiqué Euronext. Le prix fixé par action valorise le groupe à 312 millions d'euros<sup>232</sup>.

Ce libre accès au marché financier permet au club de se donner « les moyens de ses ambitions ». Après avoir gagné sept titres dans les années 2000, l'Olympique Lyonnais rencontre cependant encore des difficultés pour rivaliser avec les grands clubs européens. Son introduction en bourse lui permet de financer la construction d'un nouveau stade d'une capacité de 60 000 places (avec pour objectif d'augmenter ses recettes de billetterie), muni d'un complexe de commerces pour diversifier ses recettes et créer ainsi une véritable marque : la marque OL (« *merchandising* », marketing, parrainage, etc.)<sup>233</sup>.

L'Olympique Lyonnais s'appuie sur un nombre important de contrats signés avec la ville de Lyon et bénéficie, en conséquence, de différentes subventions. OL Groupe a pu et su développer tout un ensemble de services annexes (à l'instar d'OL Brasserie, d'OL coiffure, d'OL voyages, d'OL taxi) pour multiplier ses ressources. Il est intéressant à ce propos de mettre en évidence que le modèle de l'OL s'apparente à celui du groupe Tottenham qui a dans ses actifs également une agence de voyage ce qui sécurise l'actionnariat en minimisant pour partie l'aléa sportif.

Une grande partie du monde sportif a critiqué l'ouverture du capital des sociétés sportives au public, relève monsieur le professeur Didier Poracchia. En effet, les représentants du milieu sportif considèrent qu'une loi offrant cette possibilité « *menace le sport lui-même du fait de l'impératif de rentabilité imposé par les investisseurs professionnels, futurs actionnaires des sociétés sportives qui décideront de placer les valeurs mobilières qu'elles pourraient émettre dans le public et a fortiori sur un marché réglementé* ». L'auteur<sup>234</sup> du rapport poursuit en déclarant « *que pour les plus pessimistes, la pression sur les clubs conduira nécessairement aux plus grandes dérives, telle une augmentation substantielle du dopage* ». Nous serions, selon ces avis, bien loin d'un hypothétique cercle « vertueux » qui

---

<sup>232</sup> Eurosport, « Lyon entre en bourse », 9 février 2007.

<sup>233</sup> G. Tribou, *Sponsoring sportif*, « Le merchandising des clubs de football », *Economica*, 2002, p. 34.

<sup>234</sup> *Op. cit.*, n. D. Poracchia, *Cah. dr. sport* n° 7, 2007, p. 42.

serait la pierre angulaire du modèle français de l'amateurisme fondement d'un modèle social « à la française » cher à monsieur de Coubertin.

Il n'existerait cependant, et à contrario, selon l'opinion de monsieur Aulas (dirigeant de l'Olympique Lyonnais), aucune incompatibilité entre l'éthique sportive et les marchés financiers.

Il est par ailleurs intéressant de noter à ce propos que les sénateurs lors des travaux du groupe de travail sur l'éthique du sport<sup>235</sup> ont émis de nombreuses propositions dont l'une d'entre elle suggère de: « renforcer la solidarité entre sport professionnel et le sport amateur ». Il est en effet précisé par ailleurs : « *Au vu de l'importance jouée par le sport amateur, par les éducateurs qui en sont la voix et qui irriguent notre territoire, votre groupe de travail considère que ce sujet mérite une pleine attention* ». Sur ce sujet, ils préconisent ainsi « *un renforcement des liens de solidarité entre le sport professionnel et amateur. La prise en charge de la formation des formateurs par le monde professionnel serait par exemple, dans un premier temps, particulièrement pertinente* ». Ainsi la manne financière des clubs professionnels, y compris celle résultant d'une entrée en bourse pourrait servir à financer la formation des formateurs du sport amateur qui « irriguent » le sol national des valeurs véhiculées par ce dernier.

Par ailleurs, la Commission européenne a estimé que la loi de 1984<sup>236</sup> était contraire aux libertés de circulation des capitaux et d'établissement, toutes deux prévues à l'article 43 et 89 du traité de Rome du 25 mars 1957. En effet, cette loi serait susceptible d'empêcher ou de limiter l'acquisition d'actions ou de dissuader les investisseurs des autres États membres d'investir dans le capital de sociétés<sup>237</sup>. On peut déroger au principe de liberté de circulation des capitaux pour des motifs légitimes de sécurité publique ou d'ordre public, mais la mesure mise en œuvre doit être proportionnée au but poursuivi. Ce ne fut pas le cas en l'espèce, et la mesure adoptée a été considérée comme disproportionnée et restrictive.

---

<sup>235</sup> D. Bailly, *10 propositions pour un sport plus éthique*, sénateur, juillet 2013, p. 8

[http://www.senat.fr/fileadmin/Fichiers/amdcom/cult/rapport\\_ethique\\_du\\_sport.pdf](http://www.senat.fr/fileadmin/Fichiers/amdcom/cult/rapport_ethique_du_sport.pdf)

<sup>236</sup> *Ibid.*, loi qui pose le principe d'interdiction pour un club de recourir à l'épargne publique.

<sup>237</sup> A.-M. Calin-Rabu, G. Rabu, « L'ouverture du financement des clubs sportifs à l'appel public à l'épargne : état et enjeux », *Cah. dr. sport* n° 8, 2007, pp. 11-24.

Suite à une procédure en manquement engagée par la Commission européenne, la France a dû modifier sa législation et autoriser les sociétés sportives à recourir à l'épargne publique.

Cependant il existe un frein à l'introduction sur le marché des clubs sportifs français. Ces freins résultent en particulier dans la gestion du numéro d'affiliation qui est délivré par la fédération à l'association sportive. Cette gestion peut en effet constituer une source d'aléa.

### **§3. Un frein quant à l'arrivée possible de futurs investisseurs/ actionnaires**

La fédération délivre un numéro d'affiliation à l'association. Ce numéro est, dans un second temps, mis à la disposition de la société sportive, grâce à une convention. Ce transfert de prérogatives permet de toute évidence de maintenir un lien étroit entre le sport amateur et le secteur professionnel. Le rapport rédigé en 2008 par monsieur Eric Besson<sup>238</sup>, indiquait que l'État pourrait faciliter la tâche des entreprises de spectacle sportif en modifiant sa législation pour permettre aux entreprises sportives d'inscrire d'elles-mêmes leurs équipes dans les compétitions officielles, en leur accordant un « double numéro d'affiliation ».

Parfois, de vives tensions sont ressenties au sein d'un club. Plusieurs raisons peuvent être à l'origine de ces tensions entre la société sportive commerciale et l'association, garante des valeurs du sport amateur. Un investisseur potentiel est susceptible en effet de se retrouver en position d'insécurité juridique, s'il ne peut se projeter au-delà de cinq années (durée maximale légale de la convention) et obtenir ainsi une vision à moyen terme de la santé économique du club. Les différents projets envisagés pour pallier cette situation proposent une solution qui serait « *d'attribuer aux sociétés sportives la capacité d'inscrire elles-mêmes leurs équipes aux compétitions après la conclusion d'une convention financière avec l'association support* » ou « *attribuer deux numéros d'affiliation : l'un à l'association, pour les compétitions de jeunes et d'amateurs ; l'autre à la société sportive pour les compétitions professionnelles* ». <sup>239</sup>

C'est un amendement apporté par monsieur Frédéric Lefebvre à la loi LME, qui dispose que « *la participation des équipes professionnelles aux compétitions inscrites au*

---

<sup>238</sup> E. Besson, *Accroître la compétitivité du football professionnel français*, novembre 2008, p. 4.

<sup>239</sup> *Ibid.*, Association nationale des ligues de sport professionnel : Synthèse du rapport Besson, *Accroître la compétitivité des clubs de football français*, novembre 2008, p. 3.

*calendrier fédéral ou organisées par la ligue professionnelle relève de la compétence, lorsqu'elle a été constituée, de la société sportive prévue à l'article 122-2 du Code du sport*<sup>240</sup> ».

La possibilité d'un double numéro d'affiliation a également été préconisée par monsieur Jean-Pierre Louvel<sup>241</sup>. Pour ce président de club, la société sportive aurait seule la possibilité d'inscrire l'équipe professionnelle, moyennant le respect d'un règlement de la Ligue de football professionnelle qui « *oblige un club professionnel d'engager au moins six équipes de joueurs amateurs* ».

De plus, le modèle économique du football professionnel français repose essentiellement sur des immobilisations incorporelles composées de contrats de joueurs. Depuis l'adoption des normes IFRS, les contrats de joueurs sont inscrits à l'actif du bilan<sup>242</sup>. C'est une exception footballistique, comme le relève monsieur Besson, car dans nul autre domaine les salariés ne sont valorisés dans la comptabilité de l'entreprise. Avant l'adoption de ces normes, aucune valeur relative aux joueurs n'apparaissait dans l'actif du bilan de l'entreprise, un joueur était naturellement rattaché à un club par un contrat de travail et lors de son transfert, la rupture du contrat intervenait, ce qui justifiait le versement d'une indemnité dite de transfert<sup>243</sup>.

D'un point de vue fiscal, cette indemnité constituait une recette professionnelle pour le club « vendeur » et une charge déductible pour le club « acheteur »<sup>244</sup>. Cette indemnité relevait du régime des dommages et intérêts. Dorénavant, ce n'est plus le cas, puisque cette indemnité de transfert est qualifiée d'indemnité de mutation et qu'elle doit en conséquence être inscrite au bilan de l'entreprise sportive. Le prix de transfert représente le droit qu'acquiert le club d'utiliser les services du joueur.

---

<sup>240</sup> Amendement n° 753 à la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008.

<sup>241</sup> Président du Havre AC et de l'Union des clubs professionnels de football (UCPF).

<sup>242</sup> S. Austry, *Charges ou immobilisations la distinction fiscale en 100 questions*, « Critères comptables : l'inscription au bilan », Litec, 1996, p. 16.

<sup>243</sup> M. Cozian, F. Deboissy, *Précis de fiscalité des entreprises*, « Un club de football peut-il amortir le prix de transfert d'un nouveau joueur », Litec Fiscal, 37<sup>ème</sup> éd., 2013-2014, p. 131: « *Selon l'analyse retenue antérieurement, l'indemnité de transfert était qualifiée de dommages-intérêts (rupture de contrat du joueur qui entraînait un dommage subi par le premier club)* ».

<sup>244</sup> *Ibid.*, M. Cozian, F. Deboissy, p. 132.

La valeur de la société sportive est déterminée par référence à celle de ses infrastructures et de ses équipes professionnelles. Ce critère est d'autant plus fondé que les transferts de joueurs mobilisent des fonds considérables.

Puisqu'il est considéré que le joueur est susceptible de générer des avantages économiques futurs, les contrats figurant à l'actif (immobilisations incorporelles) pourront faire l'objet d'un amortissement linéaire sur la durée du contrat signé par le joueur au sein de son nouveau club.

Dans un second temps, le club devra pratiquer des dépréciations (en fonction de la durée du contrat) si l'évolution de la carrière du joueur fraîchement recruté n'est pas conforme à ses attentes<sup>245</sup>. Cependant, « *en cas d'explosion* » de la carrière du joueur au sens positif du terme, et de « *revente* » de ce dernier à un prix supérieur à celui de son acquisition, la plus-value comptable ainsi dégagée<sup>246</sup> sera soumise à l'impôt sur les sociétés.

L'essentiel du patrimoine d'un club est donc composé de biens immatériels. L'aléa sportif est fort dans ce domaine, situation qui compromet l'arrivée de nouveaux actionnaires. Cet état de fait se répercute au niveau des banques, puisque la capacité d'emprunt du club sportif auprès des organismes financiers est limitée. De ce fait, beaucoup de clubs français souffrent d'un manque de capitaux propres. En France, l'Olympique Lyonnais dispose d'actifs qui représentent plus de 50 % de son passif, ce qui lui octroie une forte capacité d'endettement pour pouvoir financer des immobilisations matérielles, comme son projet de construction de stade, par exemple. Mais sa « *valorisation* », ainsi que nous l'avons énoncé précédemment repose également sur le fait que l'OL possède une agence de voyage, une brasserie, une compagnie de taxis qui sont autant d'actifs apportant une stabilité non négligeable.

Les investisseurs qui deviennent propriétaires de clubs français sont aussi motivés par des motifs extra économiques. Le retour sur investissement n'est pas immédiat et surtout, un investisseur peut ne jamais revoir l'essentiel des fonds qu'il a investis. C'est là le risque de

---

<sup>245</sup> Principe de précaution qui exige une dépréciation de la valeur comptable du joueur. Les dirigeants de clubs effectuent régulièrement des tests de dépréciation.

<sup>246</sup> La balance des transferts : c'est la différence entre les « *ventes* » et les « *achats* ». Elle mesure les volumes financiers échangés. C'est donc la différence du résultat comptable dégagé sur la « *revente* » des joueurs.

Rapport annuel LFP, *Situation du football professionnel français*, « Un football professionnel bénéficiaire qui investit », saison 2007/2008, p. 81

l'aléa sportif, très présent en Europe. À titre d'illustration, citons monsieur Robert Louis-Dreyfus<sup>247</sup> qui a investi des sommes importantes dans l'Olympique de Marseille et n'a jamais récupéré les montants investis. Monsieur Louis-Dreyfus détenait aussi des participations dans le Club de football de Liverpool ou du Standard de Liège. D'ailleurs, il investissait à fonds perdus et ne comptait pas récupérer la « manne financière » qu'il avait investie. Sa démarche pouvait s'apparenter alors à celle du mécène dont la recherche n'est pas celle du retour sur investissement mais bien plus celle du plaisir de faire vire un art ou en l'espèce, un club sportif professionnel.

Contrairement aux Européens, les Américains<sup>248</sup> veulent absolument maximiser leur retour sur investissement et par conséquent, réduire au maximum le risque de l'aléa sportif. Pour ce faire, les États-Unis d'Amérique disposent de ligues fermées auxquelles seuls les détenteurs de licence peuvent adhérer. En cas de contre-performance ou de résultats médiocres, aucune rétrogradation dans les ligues inférieures n'est opérée, contrairement à ce qui se produit en Europe, avec le phénomène de la relégation. Monsieur Didier Primault, économiste au centre de droit et d'économie du sport de Limoges, affirme que tout lien avec

---

<sup>247</sup> Cass. crim., Ch. crim., 22 octobre 2008, n° 07-88.111, inédit. Monsieur Robert Louis-Dreyfus a été condamné pour abus de biens sociaux concernant le transfert de douze joueurs. Il avait pris des risques fiscaux et sociaux qui étaient contraires à l'intérêt social de sa société sportive : ce fut le cas lorsqu'il a fait venir à l'Olympique de Marseille (OM) le joueur Laurent Blanc. Ce dernier n'avait pas déclaré la prime « d'arrivée » qu'il avait perçue à sa signature à l'OM à l'impôt sur le revenu français, alors qu'il était résident espagnol. Cette somme avait été versée par l'OM au Football Club de Barcelone pour couvrir le versement d'une prime de « départ » à M. Blanc par le club catalan. Les magistrats du parquet avaient soulevé dans leur argumentation la majoration de primes ainsi que des compléments de salaires occultes versés à des joueurs (dont Laurent Blanc) et agents fictifs. De surcroît, l'usage de faux réalisés (ne mentionnant pas le montant de la prime versée par le FC Barcelone au joueur) par la SAOS OM, permettait d'éviter le paiement de charges sociales et de taxes sur les salaires (en pourcentage de l'activité du club non assujettie à la TVA). Les magistrats ont estimé que ces faux faisaient encourir à la SAOS un risque de redressement fiscal (requalification en compléments de salaires et risque d'acte anormal de gestion) et l'exposaient à des sanctions pénales puisque la prime de « départ » échappait au fisc français. À propos des rémunérations anormales v. C. Robbez-Masson, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LGDJ, 1990, p. 482.

V. D. Poracchia, « Société sportive et abus de bien sociaux, la question de la prime de départ », n° 16, 2009, p. 27. Sur la question du traitement fiscal des primes de départ, v. aussi J. Saurel, « Le traitement des primes de départ ou d'arrivées », *Cah. dr. sport* n° 2, 2005, p. 41. V. également D. Poracchia, « Abus de biens sociaux et transfert de sportifs », *Dalloz* 2006, p. 304.

<sup>248</sup> V. D. Primault, « L'exemple Américain, Outils de régulation », *Jurisport* n° 119, avril 2012, p. 19 et s.

les divisions inférieures est exclu. La contrainte financière est très importante et la maximisation des profits est une considération primordiale<sup>249</sup>.

Ce point est un élément clé de différenciation entre le modèle européen et le modèle américain. Ce dernier permet de construire des stratégies sur le long terme sans crainte de mauvais résultats sportifs. Il offre ainsi une stabilité financière indispensable pour tout investisseur.

En outre, l'article L 122-7<sup>250</sup> du Code du sport met en évidence l'interdiction du multi-contrôle des sociétés sportives. Cette disposition a été modifiée par la loi « Lamour » n° 2004-1366 du 15 décembre 2004. Avant cette loi, le régime était simple : la loi interdisait aux personnes morales et aux personnes physiques d'être actionnaires de plus d'une société par discipline sportive. Cette disposition avait pour seul et unique but de maintenir l'intégrité des compétitions, sous prétexte d'éviter l'arrangement qu'aurait nécessité la présence d'un actionnaire commun.

La Commission européenne a estimé que cette disposition violait le principe de libre circulation des capitaux. L'État français, en la personne de son législateur, a alors précisé que cette disposition était adoptée dans l'intérêt général. Cet intérêt général était légitime puisqu'il reposait sur deux principes vecteurs du sport : la préservation de l'intégrité des compétitions et de l'aléa sportif.

La Commission européenne a estimé, en sus, que la mesure prononcée était excessive et disproportionnée par rapport au but poursuivi.

Le législateur, dans le souci d'éviter tout conflit d'intérêts entre deux clubs, a donc modifié la loi et désormais, la détention de deux clubs d'une même discipline est interdite. Cependant, la détention de deux clubs de spécialités sportives différentes reste autorisée.

L'arrêt rendu par la Cour d'appel de Paris le 2 mars 2011<sup>251</sup> admet implicitement et pour la première fois qu'un club peut être actionnaire d'un autre club pratiquant la même

---

<sup>249</sup> Y. Collin, Rapp. du Sénat, *Quels arbitrages pour le football professionnel. Les problèmes liés au développement économique du football professionnel*, « Quelques caractéristiques communes esquissent un modèle européen du football », 2003-2004, p. 104.

<sup>250</sup> « Il est interdit à une personne privée de détenir le contrôle au sens de l'art. L 233-16 du Code de commerce, de plus d'une société sportive dont l'objet social porte sur une même discipline sportive ».

<sup>251</sup> CA Paris, 2 mars 2011, n° 09-05647.



discipline. Toutefois, cet arrêt ne concerne pas le domaine footballistique. En l'espèce, l'association Levallois Sporting Club de Basket avait pris une participation de 2,36 % dans le capital de la SASP Paris Levallois. Dans ce cadre, même s'il détenait une participation minoritaire, l'actionnaire gardait le contrôle de l'association Levallois Sporting club. En principe, cette situation aurait dû être prohibée en vertu de l'article L. 122-7 du Code du sport.

Néanmoins, la Cour ne s'est pas explicitement prononcée sur la licéité de la prise de participation dans le capital de la SASP<sup>252</sup>. Le professeur Fabrice Rizzo indique qu'un club peut également détenir des participations dans plusieurs autres structures sociales sportives relevant du même sport, dès lors qu'elles ne lui confèrent aucun pouvoir de contrôle au sens de l'article L 233-16 du Code de commerce<sup>253</sup>.

Le point de vue de l'auteur est le suivant : sachant que l'article L 122-7 est lacunaire, il convient à tout juge saisi d'un litige de faire prévaloir la *ratio legis* du texte sur la lettre du texte lui-même. En effet, tels qu'ils sont prônés par l'UEFA, des impératifs comme la loyauté des compétitions et leur intégrité doivent guider les magistrats et ne pas entacher les compétitions sportives officielles de quelconques conflits d'intérêts.

---

<sup>252</sup> F. Rizzo, « Un club peut-il être actionnaire d'un autre club de la même discipline ? », *Cah. dr. sport* n° 24, 2011, pp. 31-35.

<sup>253</sup> Art. L 233-16 du Code de commerce qui dispose que « *les sociétés commerciales établissent et publient chaque année à la diligence du conseil d'administration, du directoire, du ou des gérants, selon le cas, des comptes consolidés ainsi qu'un rapport sur la gestion du groupe, dès lors qu'elles contrôlent de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises ou qu'elles exercent une influence notable sur celles-ci, dans les conditions ci-après définies. Le contrôle exclusif par une société résulte :*

- *Soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;*
- *Soit de la désignation, pendant deux exercices successifs, de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise. La société consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à 40 % des droits de vote, et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;*
- *Soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet.*

*Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entreprise exploitée en commun par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les décisions résultent de leur accord.*

*L'influence notable sur la gestion et la politique financière d'une entreprise est présumée lorsqu'une société dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale au cinquième des droits de vote de cette entreprise ».*

Un club peut se voir exclure d'une compétition, s'il est amené à violer le règlement de l'UEFA sur « *l'intégrité des compétitions interclubs de l'UEFA et l'indépendance des clubs* »<sup>254</sup>. Ce règlement interdit aux clubs de posséder des titres (actions) d'un autre club ou encore de s'immiscer dans la gestion administrative ou sportive<sup>255</sup> : le règlement met en évidence le terme « d'influence notable ».

L'article L 122-7 du Code du sport a permis l'ouverture des clubs à l'investissement de capitaux privés, mais il convient de relativiser les équilibres entre les intérêts en présence. La portée de cette interdiction du multi contrôle des sociétés sportives de même spécialité a, certes, été atténuée avec cet arrêt, mais elle demeure encore en vigueur. De plus, il s'agit d'un arrêt d'appel dont la portée reste mesurée, et les juges suprêmes auront à se prononcer sur cette problématique. Cependant et, en tout état de cause, les impératifs d'ordre public, comme la préservation de l'intégrité des compétitions sportives ou la préservation de l'aléa sportif, ne doivent pas être négligés.

Des règles fiscales, et en premier lieu celles résultant du droit commun, se sont progressivement appliquées à ces différentes formes d'entreprises sportives.

## ***Chapitre II : La fiscalité de droit commun applicable à ces différentes entités morales***

L'apparition du professionnalisme en 1932, date à laquelle fut organisé le premier Championnat de France, n'a pas permis de régler la situation juridique des clubs et associations sportives. En effet, les clubs de football professionnels étaient simplement soumis au statut juridique des associations, tel que proposé par la loi de 1901.

La loi du 16 juillet 1984, dite loi « Avice », a été modifiée par la loi du 7 décembre 1987 qui mettait en place l'association « à statuts renforcés »<sup>256</sup>. Cette loi de 1987 fut supprimée par la loi du 29 décembre 1999. Cette dernière est venue compléter la loi n° 84-610

---

<sup>254</sup> Règlement de l'UEFA du 19 mars 1998.

<sup>255</sup> F. Buy, J.-M. Marmayou, D. Poracchia, F. Rizzo, *Droit du sport, LGDJ*, 3<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 688.

<sup>256</sup> V. Explication dans la partie portant sur les différentes formes juridiques des sociétés sportives, p. 82. V. également, C. Gerschel, *Les groupements sportifs professionnels: aspects juridiques*, 1994, pp. 88-94.

relative à l'organisation et à la promotion des activités sportives et physiques, de 1984. Elle prévoit l'obligation de constituer une société commerciale<sup>257</sup>, lorsqu'une association sportive participe habituellement à l'organisation de manifestations sportives payantes procurant des recettes d'un montant supérieur à un seuil fixé par décret<sup>258</sup>, ou qu'elle emploie des sportifs dont le montant total des rémunérations excède 800 000 €.

La loi du 29 décembre 1999 a édicté les différentes formes de sociétés (SAOS, SASP, EUSRL) qui peuvent être constituées et qui seront régies par la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales<sup>259</sup>. Ces différentes entités commerciales seront également couvertes par le droit commun applicable alors aux sociétés de capitaux.

Cependant, les sociétés d'économies mixtes sportives locales (SEMSL) constituées avant la loi du 29 décembre 1999 peuvent continuer à bénéficier de leur régime initial

Elles sont donc assujetties à trois impôts majeurs, l'impôt sur les sociétés, la contribution économique territoriale et la TVA.

### *Section 1 : l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés*

L'article 206-1 du CGI estime « *que sont passibles de l'IS, quel que soit leur objet, les sociétés anonymes...* ». En outre, quel que soit leur statut particulier (SAOS, SASP, EUSRL ou SEMSL), les sociétés sportives seront soumises à l'impôt sur les sociétés.

L'administration a estimé, en vertu d'une note administrative<sup>260</sup> du 1<sup>er</sup> mars 1995, que la société d'économie mixte locale était une structure soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Concernant l'entreprise unipersonnelle sportive à responsabilité limitée, il convient de souligner que l'associé unique sera l'association dite support, c'est-à-dire une personne morale. Cette EUSRL sera, de ce fait, également soumise à l'imposition sur les sociétés.

---

<sup>257</sup> Art. 11 de la loi du 29 décembre 1999 portant diverses mesures relatives à l'organisation d'activités physiques et sportives codifié à l'art. L 122-1 du C. sport.

<sup>258</sup> Seuil déterminant l'obligation de constituer une société commerciale fixé à 1, 2 million d'euros.

<sup>259</sup> Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales.

<sup>260</sup> Documentation administrative 4H 1111, n° 7.

## **§1. Les produits imposables**

Les produits imposables englobent tous ceux liés à l'exploitation de l'activité commerciale de la société. Par produits imposables, il convient d'entendre les droits d'entrée aux manifestations sportives organisées par la société, les recettes publicitaires ainsi que les droits de retransmission télévisée. Seront aussi prises en compte à ce titre, les subventions qui sont versées aux sociétés sportives par les collectivités locales. En vertu de l'article 38 du CGI, ces subventions, ainsi que les autres recettes susvisées, entraîneront une augmentation de l'actif net du club sportif et seront imposables à ce titre.

## **§2. Les charges déductibles**

Les charges déductibles du bénéfice imposable correspondent, pour un club donné, aux dépenses inhérentes à son exploitation, et plus particulièrement aux salaires versés aux joueurs, lesquels, pour les clubs professionnels de haut niveau, sont loin d'être minimes. Le bénéfice imposable du club peut alors être considérablement diminué.

Le résultat fiscal sera obtenu après prise en compte des produits, desquels seront soustraites les charges déductibles. Le bénéfice éventuel sera soumis au taux d'IS de droit commun, c'est-à-dire au taux de 33, 1/3 %.

Il convient toutefois de mentionner que des contributions additionnelles assises sur l'IS peuvent s'appliquer. Ces contributions ne sont pas négligeables : c'est le cas, notamment, de la contribution sociale qui est fixée à un taux de 3,3 %<sup>261</sup>.

Les sociétés sportives sont aussi soumises à l'IFA qui est assise sur le chiffre d'affaires réalisé par la société. De ce fait, en l'absence de bénéfices réalisés par le club, cette imposition est exigible. Néanmoins, sa suppression est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2014<sup>262</sup>.

---

<sup>261</sup> J. Saurel, *Le sport face à la fiscalité*, Economica, 2011, p. 39, précise qu'il s'agit d'un taux de 3,3 % assis sur l'impôt sur les sociétés, mais diminué d'un abattement de 763 000 €.

<sup>262</sup> Art. 20 de la loi de finances pour 2014.

## *Section 2 : l'assujettissement à la contribution économique territoriale*

Comme vu précédemment<sup>263</sup> pour les associations à but non lucratif, la contribution économique territoriale a remplacé la taxe professionnelle<sup>264</sup>. C'est la loi de finances pour 2010 qui a institué cette nouvelle taxe qui se décompose en deux éléments : la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises ainsi que la cotisation foncière des entreprises.

Avec la loi de finances pour 2010, la base d'imposition de la cotisation foncière des entreprises est constituée d'éléments tels que la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière qui concerne alors les propriétés bâties (installations, équipements) ainsi que les propriétés non bâties.

Concernant les propriétés bâties, la valeur locative cadastrale est prise en compte pour l'établissement de la base d'imposition.

L'activité sportive exercée par le club professionnel doit présenter un caractère habituel. La jurisprudence évoque des opérations répétitives et non pas des actes isolés. Le Code général des impôts précise que cette activité doit être exercée à titre professionnel<sup>265</sup> et qu'il doit s'agir d'une activité réalisée de manière indépendante, donc en l'absence de tout lien de subordination.

La notion qui diffère principalement des associations, vues auparavant, est le caractère professionnel du club sportif. Un club de football professionnel peut réaliser des bénéfices et selon la forme adoptée, les distribuer ou non. Ces opérations, telles que la « vente » de joueur à un club tiers, constituent des opérations effectuées à but lucratif.

Concernant la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, l'article 1586 du CGI dispose que les clubs sportifs qui exercent une activité imposable à la cotisation foncière des entreprises tombent dans le champ d'application de la CVAE. En effet, les personnes morales qui exercent une activité imposable à la CFE, et dont le CA est supérieur à 152 500 €, sont soumises à la CVAE. Le taux applicable sera de 1,5 % de cette valeur ajoutée.

---

<sup>263</sup> V. « Exonération de la CET pour les associations sportives », partie I, chapitre II, paragraphe 2, p. 51.

<sup>264</sup> Taxe professionnelle instituée par la loi n° 75-678 du 29 juillet 1975.

<sup>265</sup> Art. 1447 du CGI.

Cependant les clubs sportifs exonérés de CFE sont de plein droit exonérés de CVAE.<sup>266</sup> .

### *Section 3 : l'assujettissement à d'autres taxes*

L'organisation de manifestations sportives par les clubs professionnels engendre l'exigibilité de diverses taxes. Ces taxes, comme nous le verrons, peuvent entraîner, selon certains rapports, des distorsions de concurrence.

Jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2015, la taxe sur les spectacles autrement appelée « taxe sur les réunions sportives » n'était pas négligeable et faisait l'objet de nombreuses critiques. De plus, les ministres concernés se sont montrés soucieux de réguler le sport professionnel tout en maintenant un lien de solidarité entre le sport amateur et le sport professionnel. Leur objectif est simple : développer le sport amateur grâce au financement du sport professionnel.

#### **§1. La taxe « Buffet »**

L'article 59 de la loi de finances pour 2000<sup>267</sup> a mis en place une contribution sur la cession à un service de télévision des droits de diffusion de manifestations ou de compétitions sportives, dite « *taxe sur les retransmissions sportives* »<sup>268</sup>.

L'instruction entend par « manifestation ou compétition sportive », tout événement sportif organisé, agréé ou autorisé ayant reçu un agrément du ministre chargé des sports. Les événements sportifs donnant lieu à un classement ou à la remise de titres internationaux, nationaux, régionaux ou départementaux ainsi que les matches amicaux et de gala, ou les événements sportifs donnant lieu à remise des prix, sont concernés par cette instruction et dans un sens plus large, par la taxe sur les retransmissions sportives. Ces manifestations sportives peuvent se tenir aussi bien en France que dans un pays tiers.

Sont soumises à cette contribution, les cessions de droits de diffusion de manifestations ou de compétitions sportives, consenties non seulement à un éditeur

---

<sup>266</sup> BOI-IF-CFE-10-20-20-20-20

<sup>267</sup> Loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999.

<sup>268</sup> BOI-TCA-RSP, instruction fiscale n° 78 du 4 août 2008.

(entreprises publiques ou privées diffusant des émissions par voie hertzienne, numérique, câble, satellite), mais également à un distributeur de services de télévision<sup>269</sup>.

L'article 302 *bis ZE* du CGI précise les modalités d'exigibilité de cette taxe. Les redevables sont les associations sportives en vertu de l'article L 121-1 du Code du sport, les sociétés sportives (L 122-2 du Code du sport), les fédérations sportives (L 131-1 du Code du sport) qui organisent la pratique d'une ou plusieurs disciplines, ainsi que toute personne physique ou morale de droit privé qui organise une compétition sportive (L 331-5 du Code du sport)<sup>270</sup>.

Son exigibilité est formalisée par l'encaissement des sommes. Le taux de la taxe Buffet est de 5 % de ce montant<sup>271</sup>.

Cette taxe est recouvrée et contrôlée selon les mêmes règles applicables à la taxe sur la valeur ajoutée.

Son produit est attribué au centre national pour le développement du sport (CNDS). Cet organisme, en vertu de l'article R 411-2 du Code du sport, offre des concours financiers<sup>272</sup>. Cette taxe, ainsi que d'autres contributions, lui servent à octroyer des subventions d'équipement, d'investissement ou de fonctionnement au comité national olympique sportif français (CNOSF). Des associations sportives, des collectivités territoriales et certains organismes de prévention de lutte contre le dopage, peuvent également se voir attribuer une aide financière.

Les recettes des prestations audio-visuelles des clubs sportifs français peuvent représenter entre 60 % à 70 % des recettes d'un club. Par conséquent, l'ancienne ministre des

---

<sup>269</sup> L'art. 124 de la loi de finances pour 2008, loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007, a étendu le champ d'application de la taxe, notamment aux distributeurs, mais aussi à toute personne mettant à disposition du public l'accès à titre onéreux à des manifestations ou compétitions sportives sur demande individuelle au moyen d'un service de communication électronique (service de vidéo à la demande).

<sup>270</sup> Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014, la taxe est également acquittée par les diffuseurs établis en France qui ont acquis des droits télévisés auprès d'organismes établis à l'étranger. V. F. Lorvo, cabinet FTPA, « Taxe Buffet : les diffuseurs paieront », Sport stratégies n° 364, 29 décembre 2013, p. 10.

<sup>271</sup> L'art. 302 *bis ZE* du CGI ajoute que « la contribution est assise sur les sommes hors taxe sur la valeur ajoutée perçues au titre de la cession des droits de diffusion ».

<sup>272</sup> Sénat, projet de loi de finances pour 2015 : sport, jeunesse et vie associative p. 14, Site officiel : <http://www.senat.fr>, avis n° 112 (2014-2015).

sports, Marie-Georges Buffet, sous le gouvernement Jospin, désirait par cette loi maintenir un lien de solidarité entre les clubs de football les plus prestigieux, tel l'Olympique de Marseille, et le football amateur. Ici encore il est fait rappel à ce lien de solidarité permettant de soutenir l'action du sport amateur au travers de l'action des formateurs qui sont les vecteurs des valeurs attribuées à l'amateurisme<sup>273</sup>.

Pour demeurer dans cette optique, le CNDS a pour vocation essentielle de développer le sport en France et surtout le sport amateur<sup>274</sup>. Il s'appuie pour ce faire sur un fonds national pour le développement du sport<sup>275</sup> (FNDS). Il convient de souligner qu'il appartient au ministre des sports d'orienter l'utilisation de ces dépenses ainsi que l'usage à bon escient des fonds récoltés.

Outre la taxe Buffet, un club peut être assujéti à la taxe sur les réunions sportives.

## **§2. L'imposition des réunions sportives**

La taxe sur les spectacles est un impôt indirect local perçu par les communes<sup>276</sup>, et dont le champ d'application est centré sur les réunions sportives. C'est d'ailleurs à ce titre que cette imposition est dénommée « *taxe sur les réunions sportives* ». Suite à d'importantes critiques formalisées à son encontre, de nombreux rapports issus du Ministère des Sports, ont préconisé sa suppression. Nous allons aborder le contenu de cette taxe qui a perduré plusieurs années, tout en évoquant sa suppression et son remplacement.

Notons que de nombreuses exonérations étaient également prévues par la législation fiscale<sup>277</sup>.

---

<sup>273</sup> D. Mussot, « L'amateur et le professionnel », *Jurisport* n° 100, 2010, pp. 39-41.

<sup>274</sup> Il semble intéressant d'affirmer que le CNDS possède une autre mission, celle de développer le nombre de stades en France pour l'organisation de l'Euro 2016 qui se déroule sur son territoire.

<sup>275</sup> La loi de finances pour 1979 crée un compte d'affectation spéciale : le FNDS, v. également, J.-M. Delvert, « Le fonds national pour le développement du sport », *Revue juridique et économique du sport* n° 74, pp. 93-100.

<sup>276</sup> Art. 1566 du CGI : « *Attribué aux communes sur le territoire desquelles les spectacles sont donnés* ».

<sup>277</sup> Art. 1561 et art. 1562 du CGI.



### ***A. Le champ d'application de l'ancienne taxe sur les spectacles***

L'impôt sur les spectacles était assis sur le prix des entrées payées par les spectateurs qui assistaient à une manifestation sportive. De plus, les recettes brutes issues de ces réunions sportives étaient exonérées de taxe sur la valeur ajoutée<sup>278</sup>. A contrario, les manifestations qui ne revêtaient pas de caractère sportif n'étaient donc pas assujetties à cette taxe, mais étaient redevables de la taxe sur la valeur ajoutée.

« *Les spectacles, jeux et divertissements de toute nature sont soumis à un impôt. Cet impôt ne s'applique plus qu'aux réunions sportives d'une part, aux cercles et maisons de jeux, d'autre part* »<sup>279</sup>. Ce même article n'apportait pas plus de précision concernant cette imposition. On pouvait alors raisonnablement penser que les disciplines sportives, qu'elles soient organisées par une association sportive (constituées sous la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901) ou encore un club sportif professionnel<sup>280</sup>, rentraient dans son champ d'application.

Cependant, certaines exonérations étaient prévues par le législateur français.

### ***B. Les principales exonérations prévues par la législation fiscale***

Des exemptions partielles ou totales de cette taxe pouvaient être admises. L'article 126 de l'annexe IV du Code général des impôts prévoyait l'exonération totale selon l'objet de l'activité proposée par la manifestation sportive. C'était le cas des compétitions d'athlétisme, d'aviron, de natation... De surcroît, en vertu de l'article 1561-3-b du CGI, le conseil municipal des villes concernées pouvait décider que des compétitions sportives organisées par une association sportive soient exonérées (activités énumérées dans l'article 126 de l'annexe IV). L'article précité constituait le point névralgique de cette taxe, puisque d'importantes disparités à l'origine des décisions municipales, étaient soulevées par les clubs sportifs.

Il convient de mentionner que cette taxe était encaissée par les communes du lieu du

---

<sup>278</sup> Art. 261 E-3° du CGI. v. BOI-TVA-CHAMP-30-10-10, instruction fiscale n° 5 du 13 janvier 2006 relative aux droits versés par des participants à des réunions sportives.

<sup>279</sup> Art. 1559 du CGI qui mentionne que le champ d'application et les modalités de calcul sont définis aux art. 1559 à 1566 du CGI.

<sup>280</sup> Art. 1561 du CGI, sociétés sportives visées à l'art. L 122-1 du C. sport.

spectacle proposé. Ces dernières remplissaient par conséquent un rôle moteur dans l'assujettissement ou non à cet impôt des associations régies par la loi de 1901 et des sociétés sportives visées à l'article L 122-1 du Code du sport.

Le club du « Paris Saint-Germain » a souhaité remettre en cause les dispositions fiscales permettant aux conseils municipaux d'exonérer certains clubs de la taxe sur les spectacles<sup>281</sup>. Le club de la capitale voulait contester le paiement de la taxe sur les spectacles afférents aux saisons 2008 à 2010, en mettant en exergue les distorsions de concurrence qui mettaient à mal le principe de neutralité de la TVA. Le Paris Saint-Germain a soulevé une question prioritaire de constitutionnalité relative à la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution, des articles 1561 et 1559 du CGI afférents à l'impôt sur les spectacles<sup>282</sup>. La Cour de cassation a admis le caractère sérieux de cette contestation<sup>283</sup> et a, en conséquence, saisi le Conseil constitutionnel d'une question prioritaire de constitutionnalité.

Le Conseil constitutionnel s'est prononcé le 20 avril 2012<sup>284</sup> sur la conformité des articles 1559 et 1561 du CGI, en affirmant que « *les exonérations facultatives d'un impôt ayant une assiette locale et exclusivement perçu au profit des communes ne sont pas contraires au principe d'égalité* ». De plus, le Conseil constitutionnel a ajouté « *qu'au regard de l'assiette locale et de l'attribution du produit de l'imposition aux communes, le législateur pouvait prévoir une telle exonération généralisée, sur délibération du conseil municipal, sans méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques* ». La taxe sur les spectacles reste donc conforme à la constitution.

Les collectivités étaient donc en droit d'exempter<sup>285</sup> un club de la taxe sur les spectacles (délibération annuelle qui accordait l'exonération à une discipline sportive

---

<sup>281</sup> TA Montreuil 16 juin 2011, n° 1009134 et n° 1009135, *Sté Paris Saint-Germain* : ce jugement affirme que l'exonération d'impôts sur les spectacles dont bénéficient les réunions sportives ne méconnaît pas le principe de neutralité de la TVA et autorise en conséquence les États à maintenir les exonérations figurant dans leur législation interne.

<sup>282</sup> *La taxe sur les spectacles déclarée conforme à la Constitution*, <http://www.droitdusport.com>

<sup>283</sup> Cass. com. 21 février 2012, n° 1140.097, arrêt n° 335, *Paris Saint-Germain C/ Directeur régional des douanes et des droits indirects de Paris*.

<sup>284</sup> Décision n° 2012-238 QPC, 20 avril 2012, la société anonyme du Paris Saint-Germain a saisi le Cons. const. sur le fondement de l'art. 61-1 de la Constitution sur la conformité des articles 1561 et 1559 du CGI aux droits et libertés que la Constitution garantit.

<sup>285</sup> Par délibération du conseil municipal dans les conditions prévues à l'art. 1639 A *bis* du CGI.

exclusivement organisée sur le territoire de la commune) ou inversement, d'appliquer un taux plus élevé. À ce titre, la municipalité de Marseille a exonéré le club de l'Olympique de Marseille du paiement de la taxe sur les spectacles. Ainsi, les ventes relatives à la billetterie n'étaient pas grevées de la taxe sur les spectacles.

L'ancienne taxe sur les spectacles prévoyait des mesures d'exemptions limitées : l'article 1561-3° nuance la portée de l'article 1560 du CGI. Les réunions sportives organisées par des associations sportives régies par la loi du 1er juillet 1901 agréées par le ministre compétent ou par des sociétés sportives visées à l'article L. 122-1 du Code du sport étaient exonérées d'impôt sur les réunions sportives, dans la limite de 3 040 € par manifestations. Au-delà, le montant était imposable. Aussi, les quatre premières manifestations annuelles organisées au profit exclusif d'établissements publics ou d'associations légalement constituées en vertu de la loi de 1901, agissant sans but lucratif, étaient exonérées à concurrence de 760 €.

L'Union des clubs sportifs professionnels, les rapports de monsieur Denis ainsi que celui de monsieur Besson et de monsieur Jean Glavany, proposaient de substituer une TVA à 5,5 % à la taxe sur les spectacles<sup>286</sup>. En effet, sur 40 clubs de Ligue 1 et de Ligue 2, 16 clubs étaient exemptés, 12 s'étaient acquittés d'une taxe de 8 % tandis que les 12 autres avaient payé une taxe supérieure ou égale à 10 %<sup>287</sup>. À ce titre, un mouvement d'uniformisation devait être opéré pour que les collectivités territoriales puissent compter sur une source de revenus stables. Sous la pression de la Commission européenne, le législateur français, par un amendement au projet de loi de finance 2015<sup>288</sup>, a décidé de soumettre au taux réduit de TVA à 5,5 % les droits d'entrée relatifs aux rencontres sportives (billets d'entrées, compétitions sportives, courses automobiles)<sup>289</sup>. Cette taxe ne devait pas pénaliser les clubs français qui étaient touchés par un taux d'imposition trop élevé, ayant pour incidence directe une disparité de concurrence entre les clubs eux-mêmes. À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015, une TVA à 5,5 %

---

<sup>286</sup> J. Messeca, « Sociétés sportives : vers une nouvelle ère fiscale ? », *Financement du sport professionnel, Droit et patrimoine* n° 139, 2005, p. 89. Propositions émises par l'Union des clubs sportifs professionnels. V. en ce sens, *Op.cit.*, le rapp. J.-P. Denis, *Certains aspects du football professionnel en France*, novembre 2003, p. 57. V. également le rapp. E. Besson, *Accroître la compétitivité des clubs de football professionnels français*, novembre 2008, p. 100. J. Messeca, « sociétés sportives : vers un big-bang fiscal ? », *Lamy Droit des affaires* n° 78, 2005, « V- taxe sur les spectacles ».

<sup>287</sup> Chiffres issus de la saison 2008/2009.

<sup>288</sup> Art. 8 *bis* du projet de loi de finances pour 2015.

<sup>289</sup> « TVA : les manifestations sportives taxées à 5,5 % à partir de janvier 2015 ». Site officiel : <http://www.service-public.fr>.

s'applique donc sur les droits d'entrée aux réunions sportives.

Néanmoins, un dispositif devra être mis en place pour compenser la perte de ressources des collectivités, puisque la TVA sera encaissée par l'État. Les clubs de football qui ne supportaient pas la taxe sur les spectacles<sup>290</sup> étaient soumis à une TVA au taux de 20 %. Dorénavant, le taux de 5,5 % sera applicable. Cette décision constitue un manque à gagner pour les collectivités locales qui ne percevront plus la taxe, puisque c'est l'État qui percevra désormais le produit des recettes de la TVA. Il est toutefois probable que ce préjudice sera compensé par une augmentation des dotations de fonctionnement des clubs en provenance des communes.

Les aménagements prévus par la législation fiscale conduisaient donc à des situations disparates : en effet, la faculté offerte aux conseillers municipaux d'exonérer les clubs de cette taxe, ou l'énumération des activités exonérées par arrêté pouvaient aggraver la distorsion de concurrence entre les clubs sportifs français. Une harmonisation semblait donc nécessaire et inéluctable. La Commission européenne s'est trouvée à l'initiative de cette harmonisation, puisque la France risquait une condamnation devant la CJUE. En effet, la Commission européenne a demandé à la France « *de soumettre à la TVA les billets d'entrée aux matches et autres manifestations sportives non soumis à l'impôt sur les spectacles* »<sup>291</sup>.

Après avoir abordé les spécificités fiscales des sociétés sportives, il convient de nous interroger quant à l'incidence de cette fiscalité sur le modèle économique de développement des clubs professionnels. En effet, des décisions rendues par la Cour de justice de l'Union européenne ont eu de graves conséquences sur le développement des clubs professionnels. Ainsi les clubs ont-ils dû faire face à des inégalités. Ces difficultés demeurent d'actualité.

---

<sup>290</sup> Le taux de la taxe sur les spectacles était situé entre 8 et 12 %.

<sup>291</sup> *L'Equipe*, « La TVA pourrait enchérir le prix du billet sportif en 2015 », 20 juillet 2014.

## **TITRE III : DES PRÉLÈVEMENTS IMPLIQUANT DE FORTES DISPARITÉS AVEC NOS VOISINS EUROPÉENS**

Additionnés à des taxes spécifiques, les prélèvements obligatoires influent sur le modèle de développement des sociétés sportives. La compétitivité des clubs français au niveau européen est sérieusement mise à mal par cette pluralité de taxes. L'arrêt *Bosman*, qui a entraîné l'inflation des salaires, n'a fait qu'amplifier ce phénomène. Des solutions communautaires et des ressources financières doivent donc être trouvées pour pallier ce manque de compétitivité et rétablir ainsi l'équité sportive.

### ***Chapitre I : l'origine des disparités entre les clubs de football européens***

L'origine de cette distorsion de concurrence est la conséquence d'une décision rendue par la Cour de Justice des Communautés européennes. Comme nous allons le voir, suite à cette décision, le monde du football a assisté à une véritable dérégulation du système.

Cependant, des solutions pourraient minorer la portée de cette décision<sup>292</sup>.

### ***Section 1 : l'application du principe de libre circulation aux sportifs dans l'UE au sein du football professionnel***

L'arrêt rendu par la Cour de Justice des Communautés européennes a joué un rôle moteur dans l'application du respect du principe de la libre circulation des travailleurs aux footballeurs européens.

Cet arrêt, rendu le 15 décembre 1995<sup>293</sup>, a largement encouragé les distorsions de concurrence entre les clubs de football européens.

---

<sup>292</sup> *Home-grown players* de la FIFA ou encore la règle du 6+5 de l'UEFA.

<sup>293</sup> CJCE, 15 décembre 1995, aff. C-145/93, *Union royale belge des sociétés de football association contre Jean-Marc Bosman*, Rec. CJCE, I, p. 4921.

## §1. L'arrêt *Bosman*<sup>294</sup>

Cet arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE, 15 décembre 1995) a accentué la problématique de la compétitivité entre les clubs de football européens. Nous rappelons ci-dessous les faits<sup>295</sup> et la procédure qui en a découlé.

M. Jean-Marc Bosman est un joueur professionnel de football de nationalité belge qui a été formé au Standard de Liège. Il a été employé à partir de 1988 par le Royal club liégeois (RCL), club belge de première division, en vertu d'un contrat fixant un montant mensuel de rémunération de 120 000 francs belges, primes comprises. Ce contrat arrivait à expiration le 30 juin 1990. M. Bosman s'est vu proposer une prolongation de contrat le 21 avril 1990. Ledit contrat avait pour particularité de réduire considérablement le montant de sa rémunération mensuelle, désormais fixée au minimum prévu par le règlement fédéral (soit 30 000 francs belges).

M. Bosman a décliné l'offre et a refusé de signer ce nouveau contrat. En conséquence, le RCL l'a inscrit sur la liste des transferts<sup>296</sup>. Aucun club n'ayant manifesté son intérêt pour récupérer le « milieu de terrain » belge, le footballeur est donc entré en pourparlers avec le club français de Dunkerque, qui évoluait à l'époque en seconde division française<sup>297</sup>, et a signé un contrat avec ce dernier. Ce contrat était assorti d'une prime à la signature (900 000 francs belges) ainsi que d'une rémunération mensuelle de 100 000 francs belges.

Cependant, en date du 27 juillet 1990, le RCL et le club de Dunkerque avaient préalablement conclu un contrat qui prévoyait le prêt de M. Bosman, pour une durée d'un an, moyennant le versement d'une indemnité de transfert (1 200 000 francs belges payables dès réception par la fédération française de football (FFF) du certificat délivré par l'Union royale belge des sociétés de football association (URBSFA)<sup>298</sup>. En vue de son transfert définitif au club de Dunkerque, ce prêt était assorti d'une option d'« achat » du joueur pour une somme de 4 800 000 francs belges.

---

<sup>294</sup> J.-M. *Bosman contre UEFA* et autres, *Rev. des communautés européennes*, p. 127.

<sup>295</sup> CJCE, 15 décembre 1995, aff. C-145/93, *Bosman contre UEFA* et autres. V. C. Amson, *Droit du sport*, éd. Vuibert, 2010, p. 76.

<sup>296</sup> *Ibid.*, l'arrêt évoque un transfert « imposé », c'est-à-dire un transfert pour lequel l'accord du club d'affectation n'est pas été pris en considération.

<sup>297</sup> Le club de Dunkerque évolue actuellement en National.

<sup>298</sup> CJCE, arrêt du 15 décembre 1995, aff. C- 415/93, *Bosman* : considérant 31 et 32.

Par ailleurs, les deux contrats étaient soumis à une condition suspensive selon laquelle le certificat de transfert devait être transmis par l'URBSFA à la FFF, avant le premier match de la saison<sup>299</sup>.

Il convient de préciser que la transmission de ce certificat à la FFF n'a jamais été réclamée par le Royal club liégeois (RCL) à l'URBSFA, laquelle doutait de la capacité financière du club de Dunkerque à honorer le paiement de l'indemnité de transfert. Les deux contrats n'ont donc pas eu force obligatoire et sont demeurés sans effet<sup>300</sup>.

Le 31 juillet 1990, une suspension a été prononcée par le RCL à l'encontre de M. Bosman, lui imposant de ne plus jouer pendant toute une saison.

Au plan procédural, M. Bosman intenta, le 6 août 1990, une action en justice devant le tribunal de première instance de la ville de Liège. Cette action au civil s'exerçait à l'encontre du RCL et de l'URBSFA.

De surcroît, monsieur Jean-Marc Bosman a introduit un référé pour que lui soit octroyée une somme d'argent correspondant à une provision et qu'une injonction de ne pas faire (en l'espèce « *de ne pas entraver son embauche* ») soit émise à l'encontre de ses anciens employeurs. Par ordonnance, le juge des référés lui donna gain de cause (allocation d'une provision, émission d'une interdiction d'entraver l'embauche de M. Bosman).

M. Bosman en a profité pour poser une question préjudicielle à la Cour sur l'interprétation de l'article 48 du traité de Rome du 25 mars 1957, relatif aux transferts des footballeurs<sup>301</sup>.

« Le 20 août 1991, M. Bosman a également cité l'Union européenne de Football Association (UEFA) afin qu'elle intervienne dans le litige. M. Bosman intentait cette action contre l'UEFA pour engager sa responsabilité dans l'établissement de règlements qu'il considérait comme lui portant préjudice »<sup>302</sup>. Par le dépôt de nouvelles conclusions, le 9 avril 1992, M. Bosman développait ses demandes contre l'UEFA :

---

<sup>299</sup> Le 2 août 1990.

<sup>300</sup> Cour de justice des Communautés européennes, *Union royale belge des sociétés de football Association ASBL contre Jean-Marc Bosman*, aff. C-415/ 93 du 15 décembre 1995, Lamyline.

<sup>301</sup> aff. C-340/90.

<sup>302</sup> *Op.cit.* Considérant n° 39.

- Que les règles relatives aux transferts et aux clauses de nationalité lui soient déclarées inopposables,
- Et de surcroît, qu'une question préjudicielle soit posée à la Cour de Justice des Communautés européennes.

Le Tribunal de Première Instance de Liège, dans un jugement rendu le 11 juin 1992, s'est estimé compétent et a fait droit à l'ensemble des demandes contre le RCL, l'URBSFA et l'UEFA.

Puis, la Cour d'appel de Liège a décidé de surseoir à statuer et a demandé à la CJCE de se prononcer à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 48, 85 et 86 du Traité de Rome. Dans le cadre de notre étude, il convient de mentionner que seule l'interprétation de l'article 48 nous intéressera.

Dans un second temps, nous aborderons les conséquences de cet arrêt dans le domaine sportif.

## §2. Les conséquences de la décision rendue par la CJCE<sup>303</sup>

Deux règles de l'UEFA ont été condamnées par la CJCE, sur le fondement de l'article 48 du Traité<sup>304</sup> instituant la Communauté européenne (la libre circulation des travailleurs est assurée à l'intérieur de la Communauté...<sup>305</sup>) :

- La clause de nationalité qui limitait le nombre de joueurs étrangers pouvant être alignés par un club lors d'un match ;

---

<sup>303</sup> A. Mattera, « L'arrêt *Bosman*, La suppression des frontières sportives à l'intérieur de l'UE », *Rev. du marché unique européen*, 1996. V. G. Auneau, « Vers une prise en compte concertée et discutée des particularismes du mouvement sportif européen : les suites de l'arrêt *Bosman* », *JCP E*, 1996. II. 22660. P. Zen-Ruffinen, *Droit du sport*, Schulthess, 2002, p. 304.

<sup>304</sup> A. Manzella, « La dérégulation du football par l'Europe », *Rev. Pouvoir n° 101*, avril 2002, p. 42. L'auteur parle d'abus manifeste. En effet, il affirme que la décision de la Cour est fondée uniquement sur l'art. 48 et qu'en aucun cas n'est invoquée la concurrence entre les entreprises. <http://www.revue-pouvoirs.fr/La-deregulation-du-football-par-1.html>

<sup>305</sup> Titre III, chapitre 1, art. 48 et s. du Traité de Rome du 25 mars 1957.



- L'indemnisation du club d'origine lors du transfert d'un joueur, lorsque son contrat arrive à son terme.

Sur le premier point, la CJCE condamne la règle qui limitait à trois le nombre de ressortissants étrangers que pouvait aligner une équipe professionnelle. Cette règle, dite du « 2+3 », limitait le nombre de joueurs étrangers dans une équipe à trois étrangers, plus deux joueurs ayant joué dans le pays pendant une période continue de 5 ans. La CJCE la condamne<sup>306</sup> en tant que discrimination<sup>307</sup> fondée sur la nationalité : « *La libre circulation des personnes implique, selon l'art. 48 § 2, l'abolition de toute discrimination fondée sur la nationalité, quelle qu'en soit la nature ou la gravité, entre les travailleurs des États membres, en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les autres conditions de travail. Le caractère absolu de cette interdiction a d'ailleurs pour effet de permettre dans chaque État aux ressortissants des autres États membres un accès égal à l'emploi. De même, conformément au but visé à l'art. 117 du Traité, de garantir aux ressortissants nationaux qu'ils ne subiront pas les conséquences défavorables qui pourraient résulter de l'offre ou de l'acceptation, par des ressortissants des autres États membres, de conditions d'emplois ou de rémunérations moins avantageuses que celles qui sont en vigueur dans le droit national, pareilles offres ou acceptations étant interdites. Les discriminations visées par l'art. 48 sont donc interdites, alors même qu'elles ne constitueraient qu'une entrave d'importance secondaire en ce qui concerne l'égalité dans l'accès à l'emploi et les autres conditions de travail.* »

Sur le second point, la CJCE a mis fin à la possibilité, pour un club, de réclamer une indemnité de transfert, de formation et de promotion concernant un joueur en fin de contrat : aucune indemnisation ne sera plus versée au club d'origine du joueur, lorsque celui-ci arrive à l'échéance de son contrat.

---

<sup>306</sup> Le principe de libre circulation des personnes consacré dans la décision susvisée a conduit à l'annulation des dispositions du règlement de l'UEFA qui imposaient des quotas de nationalités au sein des clubs, *Nouvelles Fiscales*, Lamyline, 2005. V. J. Lamarque, O. Negrin, L. Ayrault, *Droit fiscal général*, 3<sup>ème</sup> éd., LexisNexis, 2014, p. 353.

<sup>307</sup> G. Simon, « L'interdiction des discriminations à l'emploi des sportifs ressortissants des État associés à l'Union européenne », *Lamy droit du sport*, 2003.

Les associations sportives exigeaient le versement d'une indemnité de formation, de transfert ou de promotion<sup>308</sup>, dès lors que le contrat liant le joueur à son club d'origine arrivait à expiration. Ces règles s'opposaient et contredisaient formellement le principe de la libre circulation du travailleur, tel qu'édicté à l'article 48 du Traité.

En effet, cette indemnité pouvait jouer un rôle dissuasif dans la mobilité internationale du sportif professionnel en restreignant la liberté de circulation du sportif salarié et réduisait, de fait, cette liberté fondamentale.

*« En conséquence, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 48 du Traité s'oppose à l'application de règles édictées par des associations sportives, selon lesquelles un joueur professionnel de football ressortissant d'un État membre, à l'expiration du contrat qui le lie à un club, ne peut être employé par un club d'un autre État membre que si ce dernier a versé au club d'origine une indemnité de transfert, de formation ou de promotion »<sup>309</sup>.*

En effet, la Cour poursuit en affirmant que ces règles empêchent et dissuadent un joueur de quitter son club d'appartenance pour aller dans un autre club européen, lorsqu'il arrive en fin de contrat.

La CJCE a ainsi donné raison à M. Bosman, et considéré que les règlements de l'UEFA relatifs à la clause de nationalité et aux indemnités de transfert violaient le Traité de Rome. Ce sont là deux points essentiels qui ont révolutionné le monde du sport professionnel. Nous sommes entrés depuis lors dans l'ère de la mondialisation du football.

La Cour relève que les clauses de nationalité contrarient l'accès à l'emploi et de ce fait, défavorisent les joueurs et les entraîneurs<sup>310</sup>. La suppression de la clause de la nationalité et des quotas, sur le fondement de l'article 48 du Traité de Rome, est lourde de conséquences. Les clubs les plus riches, ceux qui disposent de moyens étendus, voire illimités, peuvent désormais acquérir et concentrer dans leurs équipes les joueurs internationaux du plus haut niveau, en s'assurant ainsi une position dominante dans les championnats et les coupes

---

<sup>308</sup> Indemnité qui a pour vocation de couvrir les frais réels engagés par le club formateur pour la formation du sportif professionnel.

<sup>309</sup> Arrêt du 15 décembre 1995. aff. C-145/93, v. Lamyline.

<sup>310</sup> G. Auneau, « Le mouvement sportif Européen à l'épreuve du droit communautaire », *Rev. trimestrielle de droit européen*, 1996, p. 101.

européennes<sup>311</sup>. On observera également que cette évolution mondialiste remet totalement en cause le principe de compétitivité amicale qui prévalait entre nations et qui s'attachait traditionnellement aux coupes et aux championnats, pour le remplacer par une confrontation entre puissances financières, sans référence directe à la nation d'origine des joueurs. Or, les clubs français sont incapables de recruter des joueurs internationaux ou de surenchérir vis-à-vis des clubs anglais, espagnols ou italiens. Cet arrêt a eu des conséquences sur la mobilité des joueurs : l'activité sportive est devenue « *une activité ouverte* » et la suppression des clauses de nationalité a provoqué l'inflation des salaires et la fuite des jeunes joueurs formés en France. L'arrêt a clairement contribué au déséquilibre des compétitions européennes au détriment des équipes françaises, face aux clubs espagnols, anglais et allemands.<sup>312</sup>

Une absence de qualification en Ligue des Champions se traduit par un manque à gagner pour les clubs. Pour un club tel que l'Olympique de Marseille, une non-qualification pour la compétition européenne la plus prestigieuse, constitue une perte de près de quinze millions d'euros, sommes provenant essentiellement des droits télévisuels. La vente des produits dérivés issus de cette compétition ne font qu'amplifier les avantages compétitifs de certains grands clubs européens en accroissant d'autant leur écart avec les clubs français. Les montants attribués aux différents championnats sont inégaux et peuvent donc augmenter la distorsion de concurrence entre clubs européens. La question qui se pose est donc celle de la nécessité de maintenir néanmoins un équilibre financier.

Rappelons que la clause de nationalité mise en exergue dans le règlement de l'UEFA préservait en quelque sorte l'équité du football et permettait de maintenir une dynamique de l'équipe nationale. Certes, cette clause entravait un grand principe communautaire, celui de la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de l'Union européenne, mais elle permettait aux clubs français de rivaliser avec nos voisins européens au niveau des coupes européennes. Cet arrêt a conduit à la fuite des talents et à l'exode massif de joueurs, car les clubs les plus riches se situent outre-manche pour la plupart, voire en Italie, en Allemagne, et en Espagne.

---

<sup>311</sup> V en ce sens, W. Andreff, « French football : a financial crisis rooted in weak governance », *Journal of sports economics*, 2007, p. 650.

<sup>312</sup> On peut observer dans le rapport de monsieur Jean-Pierre Denis que le fossé s'est creusé entre les clubs Français et les clubs Espagnols, Anglais, Allemands et Italiens suite à l'arrêt *Bosman*. Cet écart a été constaté notamment pour la qualification à un quart de finale de Ligue des Champions.

L'arrêt a engendré des conséquences néfastes pour d'autres disciplines, comme c'est le cas pour le basket-ball français avec l'arrêt *Malaja* du 30 décembre 2002<sup>313</sup> émis par le Conseil d'État et confirmé par la Cour européenne de justice dans sa décision *Kolpak*<sup>314</sup>. Cette dernière a été entérinée par deux autres décisions<sup>315</sup> de la CJCE en date du 12 avril 2005 et du 25 juillet 2008. Les clubs français pourront ainsi recruter des joueurs de football issus des 24 pays signataires des accords d'association de coopération avec l'Union européenne.

L'équipe de footballeurs professionnels qui pourrait illustrer nos propos est le club du Paris Saint-Germain : en effet, le nouvel actionnaire majoritaire du PSG est le Qatar<sup>316</sup> Investment Authority (QIA), le fonds souverain du Qatar. Cet investisseur permet au Paris Saint-Germain de surenchérir afin de pouvoir s'attacher les services des meilleurs footballeurs professionnels mondiaux et prévoit par ailleurs d'investir cent millions d'euros par an, sur cinq ans. Les observateurs s'attachent à observer l'influence de l'arrivée des Qataris sur notre championnat ainsi qu'au niveau européen. Mais en l'état actuel des choses, nous sommes dans l'impossibilité de nous prononcer sur le bienfait de cette nouvelle situation, bien que la domination de ce club sur le championnat français et sa rapide réussite ne soient guère contestables.

Des solutions pourraient, en théorie, atténuer la portée de cette réforme. En effet, plusieurs auteurs réclament de prendre en compte la notion d'exception sportive. Le Président Sarkozy, dans l'exercice de ses fonctions, avait d'ailleurs affirmé qu'il « *devait y avoir une exception sportive, comme il y a une exception culturelle* ».

---

<sup>313</sup>Cet arrêt élargit l'arrêt *Bosman* à tous les pays qui ont signé avec l'UE des accords d'association de coopération. Ainsi, la non-application des quotas de nationalité est un principe qui doit être respecté par tous ces pays signataires. C.E. 30 décembre 2002, n° 219646, *Fédération française de basket-ball (FFBB)/ Lilia Malaja*. V. également CJCE, aff. C-152-08 du 25 juillet 2008, *FC Real Sociedad et Kahveci/ Fédération espagnole de football* : application par le juge communautaire de l'accord d'association entre la CEE et la Turquie.

<sup>314</sup>G. Auneau, *Libre circulation des travailleurs sportifs*, Spécificité des pratiques sportives compétitives, Fasc. *LexisNexis* n° 603, 6 février 2008, pts 43 et s.. V. CJCE, aff. C-438/00 du 8 mai 2003, *Deutscher Handballbund/ Maros Kolpak*, pour les accords d'association.

<sup>315</sup>V. CJCE, aff. C-265/03 du 12 avril 2005, *Simutenkov/ ministre de l'Éducation et de la Culture et Fédération espagnole de football*, pour les accords de coopération. V. également CJCE, *Kahveci*, *op.cit.*

F. Rizzo, « Arrêt *Simutenkov* : extension du principe de non-discrimination des sportifs », *Cah. dr. sport* n° 2, 2005, p. 64.

<sup>316</sup>CDES, « Le Qatar au secours du football français ? », *Jurisport* n° 111, 2011, p. 12.

### §3. La prise en compte de l'exception sportive

Pour tenir compte de cette exception sportive, la FIFA a décidé d'instaurer la « règle du 6+5 » qui permettrait de réintroduire des quotas de nationalité.

Son but est de préserver la spécificité du sport tout en aménageant le droit communautaire.

Le président de cette association<sup>317</sup>, a affirmé que « le 6+5 ne va pas à l'encontre des règles de l'Union européenne car il n'interfère pas avec le principe de libre circulation ».

L'institut INEA<sup>318</sup> explique que cette règle n'est pas incompatible avec le droit européen. Les experts<sup>319</sup> invoquent « *l'apparition plus qu'alarmante d'un véritable trafic humain mené par les clubs européens et dont les jeunes africains sont la proie* ». Le président de la FIFA a émis le souhait de « *développer les championnats en Afrique et en Asie pour que les joueurs vivent correctement et n'aient pas besoin d'émigrer* ».

Cette règle consiste pour un club de football professionnel, dans l'obligation d'aligner, dès le début d'un match, au moins six joueurs éligibles pour jouer dans l'équipe nationale<sup>320</sup>. Cette disposition de la « règle du 6+5 » permettrait inéluctablement de minorer les inégalités provoquées par l'arrêt *Bosman*, lequel a provoqué une véritable dérégulation du système. La concurrence et l'équité sportive seraient ainsi ramenées au premier plan.

De plus, les experts de l'INEA insistent sur la nécessité d'un investissement fort auprès des jeunes, concernant leur formation<sup>321</sup>. Un rapport de l'observatoire des footballeurs professionnels indiquait, lors de la saison 2008-2009, que 42,4 % des joueurs employés dans les cinq principaux championnats de football européen étaient des « non nationaux ».

---

<sup>317</sup> M. Sepp Blatter.

<sup>318</sup> Institute for european affairs.

<sup>319</sup> Expertise juridique qui soutient le projet de la « règle du 6+5 », v. également CDES, « Retour sur la compatibilité de la règle « 6+5 » de la FIFA avec le droit communautaire, à propos de l'expertise juridique de l'INEA », n° 15, p. 13.

<sup>320</sup> Originaire du pays de leur club. Rappelons, comme le rapporte l'INEA, que jusqu'à 65 % des joueurs évoluant dans les championnats nationaux ne sont pas éligibles pour jouer dans l'équipe nationale de la Fédération à laquelle leur club est affilié.

<sup>321</sup> G. Simon, *Sport et nationalité*, LexisNexis, 2014, vol. 43, p. 115. CDES, « Les joueurs formés localement : Une préoccupation européenne », *Jurisport*, n° 95, février 2010, p. 14. V. également, F. Besnier, « Joueurs formés localement. Panorama des dispositifs », *Jurisport*, n° 22, p. 30.

L'Angleterre arrive en première place dans ce constat, avec un pourcentage estimé à 59,5 %. On assiste donc à des championnats de plus en plus « *cosmopolites* ». <sup>322</sup>

Enfin, la protection de l'identité nationale sera renforcée. Chaque club pourra s'identifier à son pays : le football européen deviendrait ainsi un véritable vecteur de la culture nationale.

Le rapport de l'INEA cherche à minimiser toute discrimination éventuelle fondée sur la nationalité, en mettant en exergue des objectifs légitimes : il s'agit du recrutement et de la formation des jeunes joueurs tout en ne portant pas atteinte à la libre circulation des travailleurs. Certes, une discrimination indirecte peut exister, mais cette dernière sera justifiée par des impératifs d'intérêt général, comme l'éligibilité des joueurs en équipe nationale.

Or, la Commission européenne <sup>323</sup>, en mars 2008, par l'intermédiaire de son commissaire européen en charge du sport, a affirmé devant l'Association des clubs européens (ECA), que cette règle est incompatible avec le droit de l'UE. La Commission s'oppose donc à cette règle.

La Commission privilégie la proposition de l'UEFA <sup>324</sup>, qui oblige les clubs de football professionnels à réintégrer dans leurs effectifs un nombre minimal de joueurs formés localement <sup>325</sup>. Cette proposition exclut des quotas fondés sur la base de la nationalité : il s'agit de la règle dite du « *home grown players* » émise par l'UEFA.

L'UEFA a édicté cette règle en prenant en compte différents paramètres. Elle s'est basée à cet égard sur une pluralité de motifs <sup>326</sup>: d'une part, l'organisation internationale relève

---

<sup>322</sup> V. CDES, « Les joueurs étrangers dans le sport professionnel », *Jurisport*, n° 96, mars 2010, p. 13.

<sup>323</sup> Site du Sénat : <http://www.senat.fr/>, Question écrite de Mme le député Colette Giudicelli, au secrétariat d'État chargé des sports, JO Sénat 2009.

<sup>324</sup> Commission européenne, « Règle de l'UEFA sur les joueurs formés localement : compatibilité avec le principe de la libre circulation des personnes », consultable sur [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-08-807\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-08-807_en.htm).

<sup>325</sup> Le *home-grown player* doit avoir suivi une formation d'au moins 3 ans, entre 15 et 21 ans, dans son club ou bien dans un autre club de la même association nationale. La présence dans l'effectif doit se faire de manière graduelle : 4 joueurs dans un groupe de 25 en 2006/2007, 6 en 2007/ 2008, pour peser jusqu'à 32 % de leur club actuel, <http://www.specifitedusport.org>.

<sup>326</sup> C. Miege, « Les initiatives de la famille du football pour rétablir des quotas dans les équipes professionnelles : la règle *home-grown players* de l'UEFA et la règle du 6+5 de la FIFA », *Cah. dr. sport* n° 14,

un manque d'investissement des clubs professionnels dans la formation des jeunes joueurs, les clubs préférant acquérir des joueurs plutôt que d'assumer et de développer leur propre centre de formation. D'autre part, ces jeunes joueurs formés sont tentés par des offres importantes, lesquelles pénalisent les clubs formateurs qui n'ont aucun retour sur leur investissement pour la formation du jeune joueur. L'auteur évoque donc l'impossibilité réelle pour les clubs de « rentabiliser » leurs efforts de formation.

Enfin, les clubs les plus riches ayant acheté plutôt que formé les jeunes joueurs, ces derniers font face à une concurrence sportive accrue dans leur nouveau club et n'auront pas accès à la titularisation. Leur avenir professionnel est donc de ce fait encore plus soumis à l'aléa. Le club formateur du joueur, même s'il n'est pas partie à la transaction, percevra une indemnité de transfert, dès lors que le joueur est transféré dans un autre club sportif.

La Commission a alors considéré que, contrairement à la règle du 6+5, cette disposition était compatible avec le principe de libre circulation des personnes, sous réserve que la condition de nationalité ne soit pas imposée<sup>327</sup>.

Le principe de libre circulation autorise donc une véritable fuite des salariés d'un club vers d'autres États membres plus favorables en matière de fiscalité. Nous allons voir en effet que le système français du football repose sur des charges fiscales et sociales trop lourdes.

## *Section 2 : Des charges sociales et fiscales trop lourdes dans le système français*

Pour verser un salaire net d'impôts à ses joueurs, un club doit prendre en charge toute une série de taxes qui le pénalisent fortement. Le club doit ainsi assumer la part patronale des cotisations sociales de ses joueurs. Les cotisations sociales (charges patronales et salariales),

---

2008, p. 27. V. M. Wathelet, « La gouvernance du sport et l'ordre juridique communautaire : le présent et l'avenir », *Cah. dr. sport* n° 9, 2007, p. 17.

<sup>327</sup> Règle des « joueurs formés localement » confrontés à l'article 45 TFUE relatif à la libre circulation des personnes à l'intérieur de l'Union européenne. S'il existe une violation des principes communautaires, l'UEFA devra proposer des mesures alternatives moins discriminantes. V. en ce sens G. Simon, *Sport et nationalité*, « La compatibilité discutable de la règle des joueurs formés localement avec le droit communautaire », *LexisNexis*, 2014, vol. 43, p. 117. V. également M. Wathelet, *op.cit.*, p. 6. V. <http://www.droitdusport.com>, « La règle de l'UEFA relative aux joueurs formés localement est-elle contraire au droit communautaire ? », *Lettre d'actualité* n° 20, 2013, p. 10.

en France sont environ égales à 53 % du salaire brut des joueurs, tandis que certains pays, comme l'Angleterre, retiennent des charges sociales de 23 % seulement.

## §1. Des prélèvements obligatoires trop élevés

L'une des principales sources aux nombreuses disparités de concurrence au sein du football européen est due au montant des charges sociales et fiscales.

Les charges augmentent en effet plus rapidement que les produits. Le club sportif doit faire face à des charges d'exploitation telles que l'achat de marchandises, les frais de déplacements des équipes de joueurs et des équipes techniques (les frais d'organisation de matchs), les impôts et taxes, la rémunération du personnel, les dotations aux amortissements et les provisions<sup>328</sup>.

Nous observons donc de ce fait de nombreuses distorsions de concurrence entre la France et ses voisins européens. Elles ont un effet réel sur le salaire des joueurs et le montant des charges payées, notamment, par le club. En effet, les clubs français sont dans l'incapacité de faire face à l'attractivité des systèmes économiques, fiscaux et sociaux des championnats italiens, anglais, allemands, voire espagnols. La France a le taux de charges sociales le plus élevé d'Europe : 51,7 %. Elle est suivie par la Belgique (50,3 %) et l'Italie (43,4 %)<sup>329</sup>. Cette situation se traduit essentiellement par l'exil des jeunes joueurs formés en France, comme nous l'avons signalé plus haut.

La France dispose pourtant d'un système de formation de premier plan dans le monde du football<sup>330</sup>. Il est notable, en effet, que certaines équipes étrangères sont composées essentiellement de joueurs français formés dans l'Hexagone. Les enchères entre clubs et l'incapacité pour les clubs français de surenchérir expliquent donc la raison de leur départ.

Les clubs rencontrent des obstacles pour retenir leurs meilleurs éléments, mais ce n'est pas leur seul souci : ils connaissent aussi des difficultés à attirer les plus grands joueurs dans

---

<sup>328</sup> Y. Collin., Rapp. *Quels arbitrages pour le football professionnel ?*, *Les problèmes liés au développement économique du football professionnel*, « Les charges des clubs professionnels de football », 8 juin 2004, p. 53.

<sup>329</sup> Rapp. PwC et Banque Mondiale, *Paying taxes 2014*, novembre 2013. *Étude comparative des régimes fiscaux de plus de 189 économies*.

<sup>330</sup> La France est le deuxième pays formateur après le Brésil. La France forme de jeunes joueurs talentueux, mais fait venir aussi des joueurs en complément de formation (voir l'exemple des joueurs provenant d'Afrique).



notre championnat national. Cet état de fait a une incidence négative sur la visibilité de notre championnat à l'étranger. Les plus beaux matchs, les plus retransmis et donc les plus regardés mettent le plus souvent en compétition des clubs des championnats étrangers, allemands, anglais, espagnols ou italiens où évoluent certains des meilleurs joueurs mondiaux offrant ainsi un spectacle très recherché par les incondtionnels de ce sport. En effet, la France est passée à la fin de la saison 2012-2013 à la 6<sup>ème</sup> place du classement UEFA. Cela signifie qu'en mai 2013, le troisième club présent au classement de la Ligue 1 devait accéder, en plus du tour préliminaire de la Ligue des Champions, à un troisième tour qualificatif<sup>331</sup>. Ce fut le cas de l'Olympique Lyonnais qui a rencontré « *en barrage* » le club espagnol de la Real Sociedad et a perdu ses deux rencontres. Une non-qualification en Ligue des Champions entraîne obligatoirement un engrenage négatif qui se traduit par une baisse des droits audiovisuels.

Les clubs français se retrouvent donc confrontés à une concurrence fiscale et financière qui s'intensifie constamment, notamment par le biais des transferts de joueurs<sup>332</sup>. Les clubs souhaitent légitimement recevoir une contrepartie financière en compensation du départ de leurs meilleurs joueurs, tandis que ceux-ci sont tentés par « l'eldorado » fiscal que leur offrent certains pays. Les clubs doivent en sus s'acquitter des honoraires versés aux agents (catégorie comptable « autres services extérieurs<sup>333</sup> »).

La question des primes d'arrivée ou de départ (« *golden hellos* ») versées aux joueurs est révélatrice du fait que les clubs professionnels cherchent par ce moyen à se soustraire pour partie aux cotisations sociales<sup>334</sup>.

En effet, le versement de ces primes peut être réclamé lors de chaque nouvelle opération de transferts. Le montage évoqué ci-dessus consiste donc pour un club français (« acheteur ») à verser à un club étranger (« vendeur ») une somme couvrant le versement par ce dernier d'une prime de départ pour le compte du joueur. La transaction fait l'objet d'une négociation entre le joueur, le club « vendeur » et le club « acheteur ». On estime qu'une partie du montant du transfert, de l'ordre de 15 % à 25 % de son montant, sera reversée au

---

<sup>331</sup> *L'Equipe*, « L'OM pour soigner le coefficient », 13 février 2012.

<sup>332</sup> A propos des opérations de transfert, v. F. Bizeur, « Le transfert du sportif professionnel », *Petites affiches* n° 253, *Lextenso*, 19 septembre 2013, pp. 4-5.

<sup>333</sup> Catégorie issue du plan comptable général (PCG).

<sup>334</sup> V. Cass. crim., 22 octobre 2008, n° 07-88111, inédit.

joueur par le club « vendeur ». Le club « acheteur » considère donc que cette somme doit être déduite des futurs versements qui seront réglés au joueur « fraîchement » recruté.

Certains dirigeants opèrent ce montage pour bénéficier de conditions fiscales plus favorables et identiques à celles des autres pays européens.

Ce cadre transactionnel dessine une relation « *win-win* », où le joueur professionnel paie moins d'impôt, et où le club « élude » une partie des charges sociales. Il est inutile de préciser que ce montage est à la limite de la légalité.

En effet, ce procédé peut être contesté par l'administration fiscale et l'URSSAF et aboutir ainsi à un redressement fiscal et social. La qualification d'abus de biens sociaux peut être retenue si des risques anormaux (passibles de sanctions pénales ou d'amendes fiscales)<sup>335</sup> sont pris par la société sportive. De plus, l'administration fiscale peut se baser sur la notion de rémunération occulte<sup>336</sup> pour requalifier en complément de salaires la prime versée au joueur par le club vendeur, et opérer ainsi une rectification, la rémunération occulte étant taxée en revenus de capitaux mobiliers. Il convient de rappeler à ce sujet que l'occultation des primes à la signature (d'arrivée ou de départ) permet aux clubs d'échapper au paiement des impôts commerciaux auxquels ces sommes auraient dû normalement être soumises.

Un club « acheteur » français ayant fait l'« acquisition » d'un joueur auprès d'un club étranger, pourra se défendre en évoquant plusieurs arguments, comme la non-connaissance de la finalité de la prime versée au club vendeur (les tribunaux apprécieront le caractère intentionnel ou non du club « acheteur »). Les tribunaux pourront souligner le fait qu'il s'agit d'une incitation financière poussant le joueur à quitter son club d'origine pour rejoindre le club français (incitation au départ), ou bien d'une prime visant à libérer le club « vendeur » de son contrat de travail avec le joueur.

C'est à la suite de l'arrêt *Bosman*, que les transferts de joueurs ont énormément progressé. On assiste depuis à une totale déréglementation du marché des joueurs professionnels ainsi qu'à une forte inflation salariale. Le sénateur Collin parle dans son rapport, « d'une dynamique salariale très forte ».

---

<sup>335</sup> V. D. Poracchia, « Société sportive et abus de bien sociaux, la question de la prime de départ », *Cah. dr.sport* n° 16, 2009, p. 27.

<sup>336</sup> Art. 111 c du CGI relatif aux rémunérations et avantages occultes.

Pour contrebalancer cette situation, la France offre cependant une qualité de vie reconnue et une protection sociale qui est l'une des meilleures d'Europe. De plus, la France est un pays riche, où le produit intérieur brut reste élevé (2935 milliards de dollars) même s'il est à présent inférieur à celui de l'Allemagne (3909 milliards) et du Royaume Uni (3003 milliards) en 2014. Cependant cette « richesse » est amputée de façon importante par les prélèvements fiscaux et sociaux. Les cotisations salariales importantes à la charge tant de l'employé que de l'employeur (système dit « Bismarckien ») servant à financer la protection sociale y compris les retraites. La France ayant opté pour le système par répartition et non pour celui par capitalisation, même si une évolution par une incitation à la capitalisation individuelle se dessine. La conjoncture économique découlant de l'arrêt *Bosman* a eu néanmoins pour conséquence une augmentation du coût du travail.

## §2. L'inflation de la masse salariale

Une autre conséquence de l'arrêt *Bosman* est l'inflation des salaires et le renforcement de la position dominante des clubs les plus riches<sup>337</sup> d'Europe. L'exemple type est celui d'un investisseur qatari, à l'image de Cheik Mansour qui a investi près de cinq cent cinquante-huit millions d'euros en moins de trois ans pour le recrutement et le règlement des salaires de nombreuses « stars » du football. Le montant des salaires du club de Manchester City atteint une somme de onze millions d'euros par an<sup>338</sup>.

Une étude réalisée par « Sport Intelligence »<sup>339</sup> a permis d'établir un classement des clubs qui rémunèrent le mieux leurs joueurs. On y trouve en première position le FC Barcelone, avec un salaire annuel moyen par joueur de 5 428 111 € et le Real de Madrid avec un salaire annuel moyen de 5 047 900 €<sup>340</sup>.

Il est un fait que grâce à ses joueurs talentueux, le football club Barcelone est au rendez-vous des grandes compétitions européennes, ce qui lui permet de remporter non seulement de nombreux titres et des trophées, mais aussi d'avoir une solide assise financière

---

<sup>337</sup> Agence Ineum Consulting, football professionnel *Finances et perspectives*, 2009, p. 72.

<sup>338</sup> CDES, « La Premier League profondément endettée », *Jurisport* n° 111, Juillet/août 2011, p. 13.

<sup>339</sup> Agence de communication

<sup>340</sup> CDES, « Quel club paie le mieux ses joueurs ? », *Jurisport* n°109, mai 2011, p. 14.

basée sur des revenus provenant des recettes de billetterie, de parrainage, de marketing, des droits télévisés, tous supérieurs aux revenus des clubs Français.

Il existe une réelle relation entre la puissance financière et les résultats sportifs : le rapport du cabinet Deloitte<sup>341</sup> précise que le Real Madrid est le club le plus riche d'Europe, avec un chiffre d'affaires de 401.4 millions d'euros et pour l'exercice 2009/2010, des revenus de 438 millions d'euros<sup>342</sup>. Au titre de la saison sportive 2013/2014, le Real Madrid a reçu des revenus pour un montant de 549.5 millions d'euros<sup>343</sup>. Cette richesse s'appuie essentiellement sur les revenus des activités dérivées. Le Real Madrid est aussi le club le plus titré au monde. On ne prête qu'aux riches.

La péninsule ibérique occupe les deux premières places du classement des clubs les plus riches, mais l'Angleterre compte huit représentants parmi les vingt clubs les plus riches du monde. L'Olympique Lyonnais et l'Olympique de Marseille se classent à la quatorzième et quinzième place avec des revenus respectifs de 146.1 millions d'euros et 141.1 millions d'euros. Le Paris Saint-Germain devrait intégrer rapidement ce classement. Il a récemment été promu au 5<sup>ème</sup> rang des clubs les plus riches<sup>344</sup>. Le cabinet Deloitte rappelle que les compétitions footballistiques ont été peu touchées par la crise et que, par ailleurs, les revenus des clubs de football professionnels n'ont cessé de croître<sup>345</sup>. Le football professionnel, en temps de crise, ne serait-il pas l'exemple moderne d'un dérivatif venu de la Rome antique : « du pain et des jeux », la question mériterait d'être posée.

Le football ne s'inscrit donc pas dans un processus de concurrence parfaite, mais bien au contraire dans un déséquilibre accentué par une inflation non maîtrisée des salaires et par une distorsion des charges pesant sur les clubs européens. Les parlementaires utilisent à ce

---

<sup>341</sup> Cabinet Deloitte, *Football Money League, Spanish Masters*, mars 2010, p. 7: « *Real Madrid becomes the first sports team to record revenues in excess of €400M* ».

<sup>342</sup> Cabinet Deloitte, *Football Money League*, Sports Business Group, février 2011, p. 9.

<sup>343</sup> Cabinet Deloitte, *Football Money League*, 2015, Commercial breaks, p. 10. « *Real Madrid complete the Doble Décima as they enjoy their tenth consecutive year at the top of the Money League in the same year they were crowned european Champions for the tenth time* ».

<sup>344</sup> Au titre de la saison sportive sportive 2013/2014, le Paris Saint-Germain se classe 5<sup>ème</sup> du classement réalisé par le cabinet d'audit financier, avec des revenus d'un montant de 472 millions d'euros.

<sup>345</sup> CDES, « Les vingt clubs les plus riches d'Europe », *Jurisport*, n°97, avril 2010, p. 13 ; V. également W. Andreff, « Contemporary issues in sports economics », 2011. V. Ineum consulting, football professionnel, « Finances et perspectives », 2009, p. 70.

sujet le terme de « théorie du salaire d'efficience » : il désigne pour eux un salaire astronomique qui choque l'opinion publique et qui n'est pas le fruit de la rencontre d'une offre et d'une demande d'emploi dans une concurrence pure et parfaite. En fait, les clubs rémunèrent l'embauche du salarié, ce qui les pousse à offrir aux joueurs un salaire supérieur à leur productivité réelle<sup>346</sup>. A contrario l'exemple du Real Madrid et de sa « *dream team* » recrutée à prix d'or et des résultats obtenus dans les différents championnats serait de nature à relativiser cette appréciation.

Cette inflation salariale a pour conséquence principale de creuser le déficit des clubs professionnels. Les grands clubs essaient en effet régulièrement de « diminuer leur masse salariale ». Dans ce but, ils cherchent donc, lors des périodes de transferts, à se séparer des sportifs qui perçoivent les salaires les plus onéreux. Le droit à l'image collective, précédemment instauré par la loi du 15 décembre 2004<sup>347</sup>, permettait initialement aux clubs de verser une partie de la rémunération du joueur sous forme de droits à l'image (entraînant un taux de 30 % d'exonération de cotisations sociales). Sa soudaine suppression n'a pas été budgétisée par les clubs qui ont dû trouver des ressources supplémentaires, ou se séparer de leurs meilleurs joueurs pour demeurer compétitifs.

L'inflation des salaires à l'échelle européenne a pour autre conséquence l'augmentation du chômage pour certains joueurs. En effet les jeunes joueurs issus des centres de formation ont du mal à se ménager une place de titulaire au sein de l'équipe première. Les clubs font par ailleurs appel à ce vivier de joueurs frais pour faire jouer la concurrence et « *baisser les coûts salariaux des emplois secondarisés* ». Cependant, beaucoup d'entre eux se retrouvent en fin de contrat ou sont libres en fin de saison<sup>348</sup>. L'augmentation des salaires est donc beaucoup plus importante que l'augmentation des emplois. En effet, à l'inverse d'une entreprise classique qui pour faire face à sa croissance se voit dans l'obligation d'embaucher, le nombre des joueurs d'une équipe de football reste stable à onze joueurs, auxquels il faut bien entendu ajouter les remplaçants et les joueurs évoluant en réserve. Ce n'est pas tant la quantité des joueurs qui est le support des résultats obtenus par les clubs dans les championnats et donc de ce fait de leurs produits, mais bien la qualité de ces derniers, et la qualité étant rare sur un marché concurrentiel elle implique donc de facto une inflation des

---

<sup>346</sup> *Op.cit.*, Y. Collin., *Quels arbitrages pour le football professionnel ?*, « Les effets de l'augmentation des coûts salariaux sur le fonctionnement du marché du travail », p. 75.

<sup>347</sup> Loi 2004- 1366 du 15 décembre 2004, dite loi Lamour.

<sup>348</sup> Site officiel syndicat des joueurs : <http://www.unfp.org>, site qui diffuse la liste des joueurs de football libres.

prix. Selon l'UNFP, principal syndicat de joueurs, sur dix apprentis entrés en formation, un seul devient professionnel en première division et un autre en seconde division, soit un pourcentage de réussite de l'ordre de 20 %. Ceci vient confirmer que les emplois ne dépendent pas du nombre d' « employés qualifiés ou formés » mais bien de la rareté à révéler un talent susceptible d'intégrer l'élite rémunérée. Il convient en effet de mentionner qu'il existe seulement vingt clubs professionnels en Ligue 1 et Ligue 2 et quelques-uns en Ligue nationale.

Dans un autre sport, le rugby, il est à noter que le nombre de clubs appartenant à l'élite a été ramené à 14 au sein du championnat appelé le « Top 14 » et cela même afin de maintenir l'attractivité de ce sport auprès du public en évitant une trop grande disparité au regard de la force des équipes engagées qui nuisait à l'intérêt porté à ce sport. Dans cet exemple l'augmentation des salaires a résulté d'une diminution du nombre de sportifs, d'une compétition plus attractive, de produits plus élevés pour les clubs (retransmissions) mais également de la mondialisation des recrutements particulièrement pour des joueurs en provenance de l'hémisphère sud (Australie, nouvelle Zélande, Afrique du sud). Ici également le nombre de joueurs dans une équipe est limité.

Monsieur Eric Besson estime à ce propos que « *la libéralisation du marché du travail des joueurs a eu pour effets un accroissement de la mobilité des joueurs, une internalisation des effectifs et la concentration du talent et de la réussite sportive dans les grands clubs* »<sup>349</sup>.

La DNCG contrôle les politiques salariales : elle peut en effet vérifier les recrutements effectués par le club en ce qui concerne aussi bien les départs que les arrivées. Cet organe de régulation décide d'homologuer ou non les contrats des joueurs. Elle joue un véritable rôle de gendarme financier, puisqu'elle peut limiter le budget provisionnel et encadrer la masse salariale. En effet, dans un quotidien local<sup>350</sup>, on apprend, par exemple, que le club phocéen est sous le coup d'une contrainte administrative de la DNCG l'obligeant à réduire sa masse salariale. Selon plusieurs sources du club, l'Olympique de Marseille s'est engagé à diminuer de 15 % sa masse salariale, qui était de 84 millions d'euros en 2011/2012, pour parvenir à 68 millions d'euros. Cette diminution passait par la vente ou le prêt d'un ou plusieurs éléments de l'effectif pour économiser des salaires trop importants. La direction du club s'est engagée

---

<sup>349</sup> *Op.cit.*, Rapp. E. Besson, p. 27.

<sup>350</sup> T. Muratelle, « Les salaires quelle masse ! », *La Provence*, 14 juin 2012.

pour la saison 2012/2013 à diminuer de 20 % les frais de fonctionnement du club. Ainsi, « aucun licenciement ne sera décidé pour parvenir à ce résultat », assure la direction du club.

Nous ne pouvons pas invoquer l'inflation de la masse salariale sans inclure l'hypothèse de son plafonnement et la limitation du nombre de contrats. Il s'agit de la limite supérieure du montant que peuvent atteindre les dépenses des clubs concernant les contrats passés avec leurs joueurs. En effet, le plafonnement de la masse salariale, autrement baptisé « *salary cap* »<sup>351</sup>, permet de plafonner les rémunérations des joueurs dont les salaires seront alors indexés sur les revenus des clubs ou de la ligue. C'est un outil de régulation qui devrait permettre aux joueurs d'éviter de se laisser tenter par les salaires mirobolants que leur proposent les plus grands clubs européens. L'objectif premier est de réguler la concurrence en combattant la surenchère des clubs les plus huppés d'Europe.

Ce mécanisme s'applique notamment aux États-Unis, mais ce système serait-il transposable en Europe ? A en croire le journal *Le Monde*, il serait « illusoire » de transposer ce modèle aux sports européens car les grandes ligues américaines fonctionnent « avec des ligues fermées alors « qu'en Europe nous avons une culture différente, faite de promotions, de relégations et d'imbrications fortes entre les mondes professionnels et amateurs »<sup>352</sup>.

En France, la Ligue nationale de rugby a décidé de plafonner la masse salariale à 55 % du budget de fonctionnement d'un club. Cette régulation et cette lutte contre la stratégie de surenchère des salaires des joueurs en fin de contrat, ont permis au rugby d'assainir son système. Le rugby, depuis quelques années, prend une ampleur considérable, et l'on pourrait se demander jusqu'à quand ce plafonnement des salaires pourra persister. Nous pouvons légitimement penser que les syndicats des joueurs peuvent faire pression à ce sujet et qu'un mouvement de lobbying pourrait s'orchestrer. Ce plafonnement a été mis en place lors de la saison sportive 2010/2011 et constitue, selon les présidents de clubs, une entrave à la liberté d'entreprendre<sup>353</sup>.

Concernant le football professionnel, le réel souci pour lutter contre les dérives financières est qu'il semble que l'adoption éventuelle d'un « *salary cap* » serait trop tardive.

---

<sup>351</sup> *Op. cit.*, D. Primault, précise que le « *salary cap* » limite la masse salariale de chaque club à un plafond identique déterminé dans le cadre de la négociation de la convention collective (CBA), *Jurisport*, n° 119, avril 2012, p. 19 et s.

<sup>352</sup> J. Jappert, « Limiter le salaire des footballeurs est possible ! », *Le Monde*, 16 février 2010.

<sup>353</sup> CDES, « Rugby : le *salary cap* à 10 millions d'euros », *Jurisport* n° 131, mai 2013, p. 13 et s.

Beaucoup d'argent est en jeu dans les compétitions officielles et beaucoup d'acteurs également, qu'il s'agisse des intermédiaires, des diffuseurs ou d'autres agents économiques, qui profitent de la manne financière que leur procurent les gains issus de ce sport.

Cependant, une solution simple pourrait être étudiée et évaluée. En règle générale, un joueur signe dans un club pour quatre, voire cinq ans, sauf s'il se trouve en fin de carrière. Il suffirait alors de raccourcir la durée du contrat du joueur en ne lui proposant que des contrats de deux ou trois ans au maximum. Cette possibilité permettrait de diminuer en conséquence l'indemnité de transfert (composée du coût d'acquisition du joueur, majoré du salaire versé), et de ne plus rémunérer des joueurs à titre gracieux, lorsqu'ils deviennent indésirables au sein de leur club, pendant l'année ou les deux dernières années restantes de leur contrat.

Une autre hypothèse consisterait pour un club à se faire prêter, ou à prêter lui-même des joueurs. D'une part, cette option permettrait de relancer la carrière d'un joueur et d'autre part, d'éviter au club en question d'enregistrer une moins-value. Le club serait alors en mesure d'espérer de bonnes prestations sportives de la part du joueur concerné qui verrait là une occasion d'effectuer un « retour » valorisant, lesquelles l'autoriseraient à le vendre l'année suivante au club « hôte »<sup>354</sup>, ou de le vendre à un club tiers sur proposition d'achat.

La maîtrise de l'inflation salariale est une contrainte inéluctable pour tous les clubs français. Le droit national des États-membres doit impérativement prévoir des organes internes de contrôle de gestion similaires à la DNCG, pour instaurer cohérence et uniformité au sein des compétitions européennes.

L'arrêt *Bosman*, en consacrant le principe de libre circulation, a eu pour conséquence l'explosion de la masse salariale des clubs. Les politiques du « *salary cap* » et du « fair-play financier », comme nous le verrons ci-après, n'ont malheureusement pas permis de limiter l'inflation salariale (augmentation des salaires des joueurs, inflation des indemnités de transferts). L'argent « frais » que génère un club devrait en effet, pour que ce dernier remplisse la mission sociale qui lui est dévolue et qui est d'intérêt public, essentiellement être réinvesti dans des structures, des franchises sportives et non pas financer les agents et les salaires de joueurs acquis à prix d'or. Récemment, une sentence rendue par le TAS dans la lignée de l'arrêt *Bosman*, consacre ce principe au sein du football amateur.

---

<sup>354</sup> Ce dernier doit alors bénéficier d'une clause de transfert.



## ***Chapitre II : La consécration du principe de l'arrêt Bosman dans le football amateur et ses conséquences***

Le 11 avril dernier, le tribunal arbitral du sport (TAS)<sup>355</sup>, qui statuait en juge unique, a rendu une sentence<sup>356</sup> passée presque inaperçue et pourtant fondamentale pour la formation et la libre circulation des jeunes joueurs de football, ainsi que pour l'indemnisation des clubs formateurs. Cette sentence s'inscrit dans le sillage de deux arrêts bien connus des amateurs de football : *Bosman*<sup>357</sup> et *Olivier Bernard*<sup>358</sup>.

### **§1. La sentence du tribunal arbitral du sport<sup>359</sup>**

En l'espèce, six jeunes joueurs amateurs pratiquant au sein du FC Crans<sup>360</sup> ont pris contact avec le FC Italia Nyon<sup>361</sup> afin de rejoindre ce club, évoluant lui-même au niveau amateur<sup>362</sup>. Le comité du club nyonnais contacta donc le Président du FC Crans pour connaître sa position.

---

<sup>355</sup> V. M. Reeb, Recueil des sentences du TAS I, *L'origine du recours à l'arbitrage en matière sportive*, 1986-1998, Kluwer Law, 1998. J.-P. Dubey, « Panorama des sentences du Tribunal Arbitral du Sport », *Jurisport*, n° 121, 2012, p. 31. V. P. Zen-Ruffinen, *Droit du sport*, Schulthess, 2002, p. 513. J.-P. Karaquillo, *Le Droit du Sport*, 3<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 2011, p. 132.

<sup>356</sup> TAS 2012/A/2720 *FC Italia Nyon & D. c/ LA de l'ASF & ASF & FC Crans*.

<sup>357</sup> CJCE, 15 décembre 1995, aff. C-145/93, *Union Royale Belge des sociétés de football association contre Jean-Marc Bosman*.

<sup>358</sup> CJUE, 16 mars 2010, aff. C-325/08, *Olympique Lyonnais contre Olivier Bernard et Newcastle UFC*, Rec., 2010, P. I-02177, pts 38 et s.

<sup>359</sup> Pour une présentation complète du TAS, v. C. Amson, *Droit du Sport*, « Le traitement international du contentieux sportif et l'émergence du Tribunal arbitral du sport », éd. Vuibert, 2010, p. 113.

<sup>360</sup> Site officiel du club : <http://www.fccrans.ch>.

<sup>361</sup> Site officiel du club : [http://www.fcitalianyon.ch/FC.ITALIANYON/fc\\_italia\\_nyon.html.com](http://www.fcitalianyon.ch/FC.ITALIANYON/fc_italia_nyon.html.com)

<sup>362</sup> Considérant n° 2.5.

Le Président du FC Crans s’opposa à tout transfert, tout en se déclarant favorable aux prêts de ces joueurs<sup>363</sup>. Face à ce refus, et désireux d’intégrer ces six jeunes à son effectif, le club de Nyon s’adressa logiquement à l’Association Suisse de Football (ASF)<sup>364</sup> pour tenter de transférer les joueurs. Les joueurs décidèrent entretemps de rejoindre le club de Nyon.

Quelques semaines plus tard, le Président du FC Crans adressa un courrier à l’ASF afin de réclamer des indemnités de formation pour les six joueurs<sup>365</sup>. L’organe compétent de l’ASF rendit sa décision le 9 novembre 2011 et condamna le FC Italia Nyon à payer 9600 CHF à titre d’indemnité de formation au FC Crans, tout en évoquant auprès du club nyonnais la possibilité pour le club de Crans d’avoir recours à des mesures coercitives en cas de non-exécution de la décision: « *si le FC Italia Nyon ne paie pas l’indemnité de formation dans le délai imparti, le FC Crans peut, après une mise en demeure infructueuse, demander le boycott du FC Italia Nyon, conformément aux prescriptions du règlement disciplinaire de l’ASF* »<sup>366</sup>.

L’affaire s’est ensuite poursuivie auprès d’une autorité de recours de l’ASF, puis du TAS.

## **§2. La portée de la sentence du TAS et ses conséquences sur le football amateur**

Le TAS a précisé en préambule qu’il considérait comme valables les indemnités de formation réclamées dans un contexte professionnel<sup>367</sup>, mais a cependant remis en cause le paiement d’indemnités de formation dans un contexte amateur.

À titre liminaire, le tribunal arbitral estima que le règlement de jeu de l’ASF, sujet à de récentes modifications à ce sujet, n’avait fait l’objet que d’une discrète communication sur ces changements par le biais du site Internet de l’ASF. On pouvait donc légitimement s’interroger

---

<sup>363</sup> Considérant n° 2.7.

<sup>364</sup> Site officiel de l’association Suisse de football : <http://www.football.ch/fr/ASF.aspx>.

<sup>365</sup> Considérant n° 2.8.

<sup>366</sup> Considérant n° 2.13.

<sup>367</sup> Considérant n° 10.5.

sur la valeur réelle d'une telle notification: une simple publication sur Internet était-elle suffisante ?

En l'espèce, le TAS décida que cela n'était pas le cas, « d'autant plus qu'il n'existait, à l'époque des faits, aucune disposition des règlements applicables renvoyant, de manière obligatoire, les membres à la lecture du site Internet de l'ASF pour connaître une quelconque modification de ces règlements, contrairement à la situation actuelle »<sup>368</sup>. Au-delà, il n'était pas possible de considérer l'obligation de consulter le site Internet de l'ASF comme une coutume<sup>369</sup>.

Nonobstant les considérations relatives à la notification du nouveau règlement, le cœur de la sentence a trait aux indemnités de formation versées dans le football amateur.

En l'espèce, le TAS a considéré que ce système d'indemnités de formation dans un contexte amateur était « contraire aux droits de la personnalité des joueurs » Or, selon l'arbitre unique, aucune disposition statutaire ne doit porter atteinte aux droits de la personnalité. Parmi ces droits fondamentaux de la personnalité figurent la liberté d'exercer une activité sportive de son choix, ainsi que le droit à l'épanouissement personnel par la pratique de l'activité sportive.

À cet égard, le TAS précise « qu'une application de la Décision querellée, liée à la demande particulière du FC Crans, aurait comme conséquence le boycott du club : l'ensemble de ses équipes, et de ses membres, seraient ainsi privés de compétition, pour une durée déterminée ou indéterminée, ce qui viole gravement les droits de la personnalité tant du FC Italia Nyon, que de ses membres »<sup>370</sup>. Le TAS conclut que cette atteinte n'est pas justifiée en précisant qu'« une atteinte aux droits de la personnalité (des appelants) est illicite si elle n'est pas justifiée par le (i) consentement de la victime ou (ii) un intérêt prépondérant privé ou public, (iii) ou par la loi au sens de l'article 28 al. 2 CC<sup>371</sup> ».

Or, en l'espèce, pour le tribunal arbitral, aucune atteinte au consentement n'est retenue si la décision prise est nulle de plein droit.

---

<sup>368</sup> Considérant n° 10.12.

<sup>369</sup> Considérant n° 10.17.

<sup>370</sup> Considérant n° 10.36.

<sup>371</sup> Considérant n° 10.45., v. art. 28 al. 2 du Code des obligations suisse : La partie qui est victime du dol d'un tiers demeure obligée, à moins que l'autre partie n'ait connu ou dû connaître le dol lors de la conclusion du contrat.

Par ailleurs, la notion d'intérêt privé prépondérant ne pouvait pas non plus être retenue : « Le FC Crans soutient que l'investissement dans les jeunes joueurs est une charge financière importante, ce qui est certainement vrai. Cependant, dans un tel cas, on pourrait se poser la question de savoir si un club ne serait pas satisfait de se « débarrasser » de ses jeunes joueurs, laissant ainsi la charge de leur formation à d'autres clubs. Mais ce n'est généralement pas le cas, car si les clubs investissent dans la formation des jeunes, c'est dans le but de pouvoir bénéficier dans un second temps des effets bénéfiques de cette formation. En effet pour former un bon joueur qui serait susceptible de devenir professionnel, un club a besoin de la présence de nombreux autres joueurs au potentiel moindre pour s'entraîner et jouer avec lui »<sup>372</sup>. Cette démarche pouvant être assimilée à celle pratiquée dans la boxe où l'on a recours à des « *sparing partners* » qui participent de façon prépondérante à l'entraînement du boxeur professionnel lui permettant ainsi d'atteindre son meilleur niveau. De ce fait certains « *sparing partners* » sont très convoités pour leurs qualités sportives qui ne leur ont cependant pas permis de faire une carrière professionnelle de haut niveau.

L'arbitre unique poursuit en disant « *qu'ensuite, lorsque ce joueur, arrivé à un certain âge, signe son premier contrat de joueur professionnel, les règlements prévoient que les clubs formateurs perçoivent une certaine indemnité de formation (de la part du club pour lequel le joueur en question a signé son contrat professionnel)* »<sup>373</sup>. En conséquence, le système d'indemnités de formation n'a pas sa place dans le contexte amateur, et ne saurait être justifié par la notion d'intérêt prépondérant.

La sentence *FC Italia Nyon c/ le FC Crans* constitue assurément une décision de principe qui contraint les instances du football amateur à adapter leur politique sportive à l'aune de cette sentence.

Rappelons que les indemnités de formation sont nées à la suite de l'arrêt *Bosman*<sup>374</sup>. Elles furent créées pour atténuer les effets collatéraux de la décision de la CJCE qui condamna, notamment, l'obligation de verser une indemnité au club pour pouvoir transférer

---

<sup>372</sup> Considérant n°10.49.

<sup>373</sup> *Ibid.*

<sup>374</sup> V. CJCE, 15 décembre 1995, aff. C-145/93, *Union royale belge des sociétés de football association contre Jean-Marc Bosman*.

un joueur en fin de contrat<sup>375</sup>. Depuis, les joueurs amateurs libres de tout contrat peuvent signer auprès du club de leur choix et selon leur bon vouloir. Aucun élément financier ne limite la libre circulation du footballeur au sein de l'Union européenne<sup>376</sup>.

L'indemnité de formation est due pour compenser l'effort du club formateur qui éduque le joueur entre l'âge de 12 ans et de 21 ans. Cette indemnité de formation doit être versée au club formateur<sup>377</sup> :

- Lorsqu'un joueur signe son premier contrat en tant que joueur professionnel ;
- Et lors de chaque transfert du joueur professionnel jusqu'à la fin de la saison de son 23<sup>ème</sup> anniversaire. L'obligation de payer une indemnité de formation est applicable indépendamment de la date du transfert, pendant toute la durée de validité du contrat du joueur, ou à la fin dudit contrat<sup>378</sup>.

L'instance internationale a donc fixé arbitrairement la période de formation entre 12 ans et 21 ans.

Le tribunal arbitral du sport poursuit par la construction d'une longue séquence jurisprudentielle relative à la libre circulation des joueurs dans l'espace européen.

Ladite sentence, qui au plan juridique ne souffre d'aucune distorsion sur le fond, n'en demeure pas moins surprenante économiquement. Nul doute que les clubs amateurs font face à d'énormes difficultés afin de « boucler » leurs budgets, faute de financement. Les dépenses sont nombreuses, y compris dans le football amateur. Les clubs doivent ainsi salarier un

---

<sup>375</sup> Principe déjà dégagé par le Tribunal Fédéral Suisse dans un arrêt ancien *Perroud* ( Arrêt de la 1ère Cour civile du 15 juin 1976 *Servette Football Club c/ Perroud*. ATF 102 II 211), [http://relevancy.bger.ch/php/clir/http/index.php?lang=de&zoom=&type=show\\_document&highlight\\_docid=atf%3A%2F%2F102-II-211%3Ade](http://relevancy.bger.ch/php/clir/http/index.php?lang=de&zoom=&type=show_document&highlight_docid=atf%3A%2F%2F102-II-211%3Ade).

<sup>376</sup> L'arrêt *Bosman* a entériné le droit pour les footballeurs de choisir librement leur employeur à expiration de leur contrat, comme il en est de mise de façon générale dans le monde du travail.

<sup>377</sup> L'art. 261 de la Charte du football professionnel intitulé « dispositions communes » aborde la problématique des indemnités de formation et du statut des joueurs (élite, stagiaire, aspirant, apprenti ou professionnel). Cet article retranscrit la législation de la FIFA et notamment l'art. 19 et 20 du règlement du statut et du transfert des joueurs.

<sup>378</sup> V. règlement du statut et du transfert des joueurs, FIFA, Zurich, annexe 4, 2014.

certain nombre d'acteurs indispensables à leur fonctionnement et investir régulièrement dans le matériel (maillots, buts, filets, transports...).

Ces difficultés financières concernent le football amateur, certes, mais impactent également les structures professionnelles<sup>379</sup>. Rappelons en effet que le sport amateur, la formation qui y est dispensée, sont le vivier qui alimente les clubs professionnels en joueurs potentiellement exceptionnels permettant ainsi d'obtenir un engouement pour un sport fortement médiatisé. C'est bien souvent l'élément déclenchant pour des jeunes à s'adonner dans le cadre amateur dans un premier temps à ce sport qui les fait rêver. Nous retrouvons ici une forme de cercle vertueux ou du moins de vie en symbiose des deux entités que sont le sport amateur et le sport professionnel qui se nourrissent l'une de l'autre.

L'arrêt *Bernard*<sup>380</sup> de 2010 reprit cette sentence. En l'espèce, monsieur Olivier Bernard était un jeune footballeur de nationalité française formé à l'Olympique Lyonnais. Avant la date d'expiration de son contrat de trois années en tant que « joueur espoir », l'Olympique Lyonnais avait proposé au joueur la signature d'un contrat professionnel, ainsi que le prévoyait son contrat d'espoir au sein du club. Monsieur Olivier Bernard préféra cependant signer avec le club de Newcastle. Dès lors, l'OL qui s'estimait lésé dans cette affaire, réclama 55 000 euros au joueur à titre d'indemnités de formation. L'OL se fondait sur l'art. L 122-3-8 du C. Trav français relatif à la rupture des contrats à durée déterminée pour exiger une condamnation solidaire de Newcastle UFC et de monsieur Olivier Bernard. Ce dernier contesta la requête de son ancien club.

Aussi le juge du Luxembourg a-t-il été amené à s'interroger sur le principe de libre circulation des travailleurs, tel que posé par l'article 39 des Traités de la Communauté européenne. Ce principe s'oppose-t-il à une disposition de droit national, selon laquelle un joueur dit « espoir », qui signe à l'issue de sa période de formation un contrat de joueur

---

<sup>379</sup> N. Dutoit, « L'arrêt Bernard, de la licéité des indemnités de formation en cas de transfert », in *Jusletter*, 28 juin 2010, p. 5 et 6.

<sup>380</sup> V. CJUE, 16 mars 2010, aff. C-325/08, *Olympique Lyonnais contre Olivier Bernard et Newcastle UFC*, Rec. 2010, p. I-02177.

professionnel avec un club d'un état membre de l'Union européenne, s'expose à une condamnation à régler des dommages et intérêts<sup>381</sup> ?

De nouveau, c'est l'article 45 du TFUE relatif à la libre circulation des travailleurs au sein de l'UE qui est remis en cause dans ce dossier<sup>382</sup>.

La Charte du football professionnel édictée par la LFP, applicable à l'époque, obligeait le joueur espoir à signer son premier contrat professionnel avec son club à l'issue de sa formation. À défaut, il était considéré que le jeune joueur avait rompu ses engagements contractuels<sup>383</sup>. Il relevait donc de la compétence de la CJUE de déterminer si un tel dispositif était constitutif d'« *une restriction à la libre circulation des travailleurs* ».

La CJUE a pu logiquement considérer qu'un tel dispositif était de nature à dissuader un joueur ressortissant d'un État membre de quitter son État d'origine. À ce titre, les dispositions prévues sur ce point par la Charte constituaient une restriction à la libre circulation des travailleurs assurée à l'intérieur de l'Union en vertu de l'article 45 TFUE. La Cour admettait néanmoins que cette restriction puisse être admise dans certain cas, notamment, « *si elle poursuit un objectif légitime (...) et se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général* ». Dans ce cas, elle doit être nécessaire et ne pas être disproportionnée par rapport à l'objectif initialement visé.

La CJUE a considéré que l'objectif consistant à « encourager le recrutement et la formation des joueurs » constituait un motif légitime. La CJUE rappelle que « la perspective des indemnités de formation était de nature à [...] assurer la formation des jeunes joueurs ». *Ce mécanisme d'indemnisation de la formation est donc nécessaire pour encourager les clubs à former les jeunes joueurs. En effet, en l'absence de telles indemnités, les clubs formateurs encourraient le risque d'investir à perte et risqueraient, à terme, de ne plus pouvoir investir dans la formation*<sup>384</sup>.

---

<sup>381</sup> <http://www.legavox.fr/blog/avocat-droit-du-sport-sport-lawyer-france/indemnite-formation-droit-europeen-arret-1821.htm#.VadioBPtmko>. V. également, *op.cit.*, N. Dutoit, p. 3.

<sup>382</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0325>

<sup>383</sup> V. ancien art. 23 de la Charte du football professionnel. <http://www.village-justice.com/articles/Indemnite-formation-football-droit,7650.html>

<sup>384</sup> V. R. Mahrach, « Indemnité de formation dans le football vue par le droit européen : à propos de l'arrêt de la CJUE du 16 mars 2010 », 2 avril 2010 consultable sur <http://www.village-justice.com/articles/Indemnite-formation-football-droit,7650.html>

La CJUE a donc considéré que le principe de libre circulation de l'article 45 TFUE pouvait être restreint par la mise en place d'un système garantissant l'indemnisation du club formateur. Cependant, la Cour rappelle que celle-ci doit être proportionnée au regard de l'objectif à atteindre et que les indemnités de formation doivent donc tenir compte des frais réellement supportés par les clubs pour la formation.

Cependant, il s'avère que l'OL n'avait pas uniquement réclamé des indemnités de formation, mais également des dommages-intérêts, en raison de la rupture des engagements contractuels du joueur, et dont le montant n'était pas lié aux coûts réels de sa formation. La CJUE a considéré alors qu'une telle mesure n'était pas justifiée pour atteindre l'objectif légitime en question, car de tels dommages et intérêts « allaient au-delà de ce qui était nécessaire pour encourager le recrutement et la formation des jeunes joueurs ainsi que pour financer ces activités », et qu'ils ne pouvaient être admis comme motif légitime.

Sur un marché fortement concurrentiel, un club de football ne pouvant pas délocaliser son activité, devra faire face à de nombreuses contraintes. Ces dernières sont majoritairement d'ordre économique tant pour conserver les joueurs amateurs formés que pour enchérir sur le « marché » des joueurs professionnels afin de recruter et de garder les éléments les plus performants. Les clubs français souffrent d'un handicap sur le terrain économique et ne sont donc pas ou moins compétitifs. Il convient donc de trouver des solutions pour pallier à ce manque de compétitivité.

### ***Chapitre III : Des solutions pour pallier ce manque de compétitivité des clubs français***

Les clubs sportifs doivent affronter une fiscalité importante (entre autres la taxation à 75 % sur les salaires supérieurs à un million d'euros versés aux joueurs, la taxe Buffet, la taxe sur les spectacles), ce qui les oblige à rechercher de nouvelles sources de financement. Cependant, ces actions doivent être accompagnées de décisions prises par les organes de régulation européens (UEFA), que ce soit en matière sportive, ou au niveau communautaire (Commission européenne) et qui iraient dans le sens d'une harmonisation de la législation fiscale entre les États-membres. Nous ne traiterons que les sources de financement ayant un lien direct avec la pratique du sport. Nous occulterons donc volontairement des sources de



financement annexes, indépendantes de la pratique du sport lui-même, mais qui, dans le cadre de certaines structures comme le Groupe Tottenham, ou l'OL, avec des activités dans la restauration, les agences de voyages, rassurent les investisseurs potentiels et sont donc de nature à favoriser l'arrivée de capitaux et donc de financements.

### *Section 1 : La recherche de nouveaux financements*

Les sources de financement peuvent provenir de la conclusion de contrats de parrainage, de la vente de droits d'entrée à une manifestation sportive, mais aussi et surtout des droits télévisés.

#### **§1. La diversité des ressources**

Dès le début des années 2000, la loi du 8 août 1994<sup>385</sup>, complétée par le décret n° 96 - 71 du 24 janvier 1996, avait, en son article 78, prévu que les clubs sportifs professionnels ne pouvaient plus bénéficier des subventions versées par les collectivités territoriales. Cette disposition n'est pas restée longtemps en application, puisque la loi du 28 décembre 1999<sup>386</sup> a admis la possibilité, pour un club, d'être subventionné par ces mêmes collectivités<sup>387</sup>.

#### ***A. Les subventions publiques***

Cette loi de 1999 a modifié et complété la loi du 16 juillet 1984<sup>388</sup> relative à la promotion et à l'organisation des activités physiques et sportives. Elle a ainsi permis la perception des subventions versées par les collectivités territoriales par les clubs sportifs, sous

---

<sup>385</sup> Loi n° 94-679 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier.

<sup>386</sup> Loi n° 99-1124 du 28 décembre 1999 portant diverses mesures relatives à l'organisation d'activités physiques et sportives.

<sup>387</sup> V. en ce sens, CDES, « Des collectivités territoriales très impliquée », *Jurisport*, n° 94, janvier 2010, p. 7. V. également l'étude « Les collectivités territoriales et les clubs sportifs professionnels », *Jurisport*, n° 112, p. 33, septembre 2011.

<sup>388</sup> Loi n° 84-610 du 16 juillet 1984. V. également, P. Romero, *Fiscalité des associations sportives et des sportifs*, in *Aspects fiscaux de la loi du 16 juillet 1984 relative à l'organisation et à la promotion des activités physiques et sportives*, PUF, 1990, p. 98.

réserve de certaines conditions. L'article 5 de la loi de 1999, modifiant l'article 19-3 de la loi « Avice » de 1984, a été codifié par l'ordonnance du 23 mai 2006. Ainsi, l'article L 113-2 du Code du sport dispose que pour « *des missions d'intérêt général, les associations sportives et les sociétés qu'elles constituent peuvent recevoir des subventions publiques. Ces subventions font l'objet de conventions passées, d'une part, entre les collectivités territoriales, leurs groupements ainsi que les établissements publics de coopération intercommunale et, d'autre part, les associations sportives ou les sociétés qu'elles constituent. Un décret en Conseil d'État détermine les conditions dans lesquelles sont versées ces subventions et fixe le montant maximum de celles-ci* »<sup>389</sup>.

Il convient à cet égard de distinguer les subventions d'exploitation<sup>390</sup>, qui sont imposables au titre de l'exercice au cours duquel elles ont été encaissées, des subventions d'équipement, qui peuvent bénéficier d'un étalement de leur imposition, grâce à une disposition spécifique du Code général des impôts.

Des subventions d'équipement peuvent être allouées à l'association sportive pour lui permettre d'acquérir une immobilisation spécifique. Les infrastructures et le matériel sportif garantissent la solidité financière d'un club professionnel. L'amortissement de ces immobilisations permet un gain d'imposition, dans la mesure où un report d'imposition sera opéré. Il est inutile de préciser que la subvention encaissée par l'association sportive, sera enregistrée dans le compte « produit exceptionnel » ; par conséquent, le compte de résultat de l'association augmentera aussi. L'article 62 *septies* du CGI autorise l'étalement de cette subvention d'équipement. Cet article dispose que, si la subvention couvre le financement des immobilisations amortissables, alors, elle sera rapportée par parts égales au rythme des amortissements pratiqués sur le bien amortissable. Cependant, si la subvention concerne une immobilisation non amortissable, elle sera alors rapportée aux bénéficiaires des années pendant lesquelles l'immobilisation est inaliénable. Toutefois, si aucune clause d'inaliénabilité n'est prévue, la subvention sera échelonnée sur une période de 10 ans.

Cependant, deux sortes de subventions restent soumises à la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'elles entrent dans son champ d'application.

---

<sup>389</sup> Art. 19-3 de la loi du 16 juillet 1984.

<sup>390</sup> Art. 38-1 du CGI.

### 1. *Les subventions constituant la contrepartie d'un service rendu*

Les subventions constituant la contrepartie d'un service rendu seront soumises à la taxe sur la valeur ajoutée en présence d'une contrepartie individualisée : un lien direct doit exister entre le service rendu et la contre-valeur reçue<sup>391</sup>.

Il s'agit généralement d'un engagement de l'association sportive ou de la société sportive en contrepartie de l'octroi de ces sommes.

À titre d'illustration, le club du Paris Saint-Germain bénéficiait, au titre de l'année 2012, d'une subvention publique de 1.25 million d'euros versée par la mairie de Paris. Cette subvention était destinée aux jeunes issus de son centre de formation, au développement de son équipe de football féminine et à la sécurité du public. Selon certains dirigeants parisiens, elle n'était pas destinée au recrutement de joueurs. Désormais, la subvention est versée à la fondation du Paris Saint-Germain qui a pris l'engagement de l'utiliser pour les actions en faveur des jeunes défavorisés (insertion sociale, etc.). Le montant des subventions octroyées pour des motifs d'intérêts généraux est prévu et encadré par la loi.

Nous assistons ces dernières années à une remise en cause de la légitimité de ces aides : le Sénat, dans un récent rapport<sup>392</sup>, propose d'ailleurs de supprimer l'aide aux clubs possédant des ressources médiatiques supérieures à 10 millions d'euros.

### 2. *Les subventions compléments de prix*

Ce type de subvention correspond à une somme qui est directement liée au prix qui est versé par un tiers pour une opération donnée. Cette somme peut représenter la contrepartie d'une livraison de bien ou d'une prestation de services. *In fine*, cette subvention peut permettre au spectateur, de payer, par exemple, un prix inférieur au prix normalement pratiqué (cas des subventions d'équilibre qui ne sont la contrepartie d'aucun engagement pris

---

<sup>391</sup>C.E., Sect., 6 juillet 1990, n° 88224, *Comité pour le développement industriel et agricole du Choletais (Codiac)*: *Dr. fisc.* 1990 n° 41, comm. 1849; *RJF* 8-9/ 1990 n° 989, concl. P.-F Racine, p. 543.

<sup>392</sup> M. Savin, Rapp. du Sénat, *Sport professionnel et collectivités territoriales*, 2014, p. 13.

par la société sportive). Aucune taxe sur la valeur ajoutée n'est applicable si la contrepartie reçue n'est pas individualisée. Les subventions dites « compléments de prix » sont moins utilisées dans le football moderne, puisqu'elles impliquent, généralement, une opération tripartite.

Les aides d'État sont, depuis le Traité de Rome, incompatibles avec le marché intérieur car elles affectent, faussent ou menacent de fausser la concurrence<sup>393</sup>. Elles sont de ce fait interdites. L'Espagne et, notamment, le Real de Madrid ont été à plusieurs reprises condamnés à ce sujet : le Real de Madrid est en effet propriétaire de 120 hectares inconstructibles. Cependant, une convention a rendu ces terrains constructibles et une plus-value a donc pu être enregistrée par le club. La Commission européenne s'est interposée. Il convient de préciser qu'elle a été saisie à plusieurs reprises concernant le financement public de 5 clubs professionnels espagnols (rachat de terrain, avantages fiscaux, abandon de créance, aide négative par l'octroi d'une fiscalité favorable). La Commission a été saisie sur ces points en décembre 2013 et s'il s'avère que ces aides sont effectivement contestées et devront être restituées par les clubs sportifs.

Le CNDS, avec l'appui des collectivités locales, a participé au financement<sup>394</sup> de la construction des stades de l'Euro 2016<sup>395</sup>. La Commission européenne a estimé que ce financement présentait un but d'intérêt général, avec une ouverture au grand public. Elle a en conséquence validé cette aide au regard de sa dimension sociale et du critère d'intérêt général. Il convient de mentionner qu'un État peut obtenir un accord préalable de la Commission s'il souhaite accorder une aide publique. Par assimilation au domaine de la culture, le football ne peut bénéficier du même traitement que le cinéma ou l'opéra. En effet, une aide d'État peut facilement être accordée à ces derniers pour préserver un patrimoine ou promouvoir la culture<sup>396</sup>.

---

<sup>393</sup> Art. 107 à 109, TFUE.

<sup>394</sup> B. Depierre, Rapp. Assemblée nationale n° 3203, *L'organisation du championnat d'Europe de football de l'UEFA en 2016*, mars 2011, p. 14. Le financement de la construction et de la rénovation des stades pour l'Euro 2016 est compatible avec l'article 107 § 3 c du TFUE : « *Les aides facilitant le développement de certaines activités ou régions économiques, si elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun sont considérées comme compatibles avec le marché commun* ».

<sup>395</sup> [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/248555/248555\\_1532962\\_165\\_2](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/248555/248555_1532962_165_2)

<sup>396</sup> À propos des aides d'État, v. T. Lambert, *La fin des paradis fiscaux ?*, éd. Montchrestien, Lextenso éd., 2011, p. 53.

Cependant, une autre forme de financement possible, très usitée par les clubs professionnels, consiste en la conclusion de contrats de parrainage.

### ***B. Le parrainage et le mécénat sportif***

La notion de contrat de sponsoring a pour origine le terme anglo-saxon de « *sponsorship* ». De nos jours, la langue française préconise l'utilisation du terme de « parrainage » en lieu et place du mot « sponsoring ».

Nous disposons d'un arrêté ministériel du 6 janvier 1989 qui préconise l'utilisation du terme de parrainage<sup>397</sup>. La définition apportée par cet arrêté est la suivante : le parrainage serait donc « *le soutien matériel apporté à une manifestation, à une personne, à un produit ou bien à une organisation en vue d'en retirer un bénéfice direct* ».

Une autre définition est donnée par cet arrêté. Il s'agit d'une autre technique de communication : le mécénat. Il est défini comme « *le soutien matériel apporté, sans contrepartie directe de la part du bénéficiaire, à une œuvre ou à une personne pour l'exercice d'activités présentant un intérêt général* »<sup>398</sup>.

Le parrainage et le mécénat<sup>399</sup> sont assimilés à des techniques de communication<sup>400</sup> : le parrainage peut apparaître comme un « *instrument du monde sportif tandis que le mécénat serait lié au monde de la culture* »<sup>401</sup>.

---

<sup>397</sup> Arrêté complété par la loi n° 94-665 du 4 août 1994, relative à l'emploi de la langue française. V. également G. Bigle, D. Roskis, *Sponsoring, le parrainage publicitaire*, Delmas, 3<sup>ème</sup> éd., 1996, p. 16.

<sup>398</sup> Guide du mécénat, entreprises et associations. Ministère des sports, de la jeunesse, de l'éducation sportive et de la vie associative, p. 1.

<sup>399</sup> T. Huguenin, « Sponsoring et mécénat...en tandem », *Jurisport* n° 118, mars 2012, p. 12.

<sup>400</sup> M. Desbordes, *Stratégie des Entreprises dans le Sport*, Economica, 2<sup>ème</sup> éd., 2004, p. 56.

<sup>401</sup> J.-M. Marmayou, F. Rizzo, *Contrats de sponsoring sportif*, Lextenso éd., 2014, p. 11.

V. *Op.cit.*, J. Zanetti, *Financement et fiscalité des associations sportives*, 2002, « *Le mécénat serait en théorie désintéressé et le parrainage aurait pour vocation de promouvoir l'image ou améliorer la renommée de l'entreprise en l'associant à un événement sportif* », p. 46, v. également V. E. Bayle, « La fiscalité du mécénat : de nouvelles opportunités de financement pour le mouvement sportif », *Revue juridique et économique du sport* n° 71, juin 2004, pp. 63-70.

Le parrainage serait défini comme un contrat d'achat d'espace publicitaire lorsqu'il concerne l'affichage d'une marque sur un maillot ou la panneautique autour d'un stade. Le cas du Football Club de Barcelone est assez intéressant à ce sujet, puisque les joueurs de ce club, l'un des meilleurs au monde par ses résultats sportifs, n'arboraient aucune marque de sponsor depuis sa fondation en 1899 et jusqu'en 2005. Par la suite, en 2006, le FC Barcelone a affiché à titre gratuit le sponsor de l'Unicef, le Fond des Nations Unies pour l'enfance, ce qui valorisait son image et sa notoriété en Catalogne, mais aussi à l'échelle internationale. À la suite de quelques difficultés financières, les dirigeants du Football Club de Barcelone ont accepté d'apposer sur les maillots de leurs joueurs l'effigie de « la fondation du Qatar », qui est une organisation privée à but non lucratif promouvant l'éducation, la recherche, le développement et le bien-être de la communauté dans le pays du Golfe<sup>402</sup>. Ce parrainage rapportera 30 millions d'euros par saison à ce club jusqu'en 2016, avec des primes pour bons résultats pouvant aller jusqu'à 5 millions d'euros.

On distingue le sponsoring/parrainage du mécénat<sup>403</sup>, et ce, essentiellement pour des raisons fiscales. En effet, les dépenses de parrainage sont fiscalement assimilées à des dépenses de publicité, alors que les dépenses de mécénat ouvrent droit à une réduction d'impôt.

### *1. Le régime fiscal des dépenses de mécénat*

Dans le cadre du mécénat, le don apporté à un club intervient en déduction de l'impôt réglé par le mécène et ne donne pas lieu à l'assujettissement à la TVA.

#### *a) L'assujettissement des dons à l'impôt sur les sociétés*

L'article 238 *bis* du Code général des impôts prévoit que les versements ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60 % de leur montant, pris dans la limite de 5 p. 1000 du chiffre d'affaires hors taxes. Ces versements sont effectués par les entreprises assujetties à l'impôt

---

<sup>402</sup> *L'Express*, « Barcelone : Un sponsor maillot pour 165 millions d'euros », 10 décembre 2010.

<sup>403</sup> P. Zen-Ruffinen, *Droit du sport*, Schulthess, 2002, p. 313.

sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés au profit d'un organisme d'intérêt général,<sup>404</sup> quel qu'il soit, une fondation ou un club sportif amateur. En cas de dépassement du seuil, il est possible de reporter l'excédent sur les cinq exercices suivants.

La notion d'intérêt général suppose que la structure des bénéficiaires des dons soit à statut non lucratif<sup>405</sup>. Les fondateurs et administrateurs ne doivent percevoir aucun intérêt direct ou indirect par eux-mêmes ou par personnes interposées.

Ainsi, quand une entreprise accorde 100 € de subventions à une œuvre d'intérêt général, le coût réel qu'elle supportera est limité à 40 €, puisque la réduction de 60 % s'imputera sur l'impôt exigible de ses résultats imposables<sup>406</sup>.

Ces versements, contrairement aux dépenses de publicité (de parrainage) que nous aborderons par la suite, ne sont pas déductibles du résultat fiscal imposable, puisqu'ils bénéficient déjà d'une réduction d'impôt. Mais surtout, à défaut de contrepartie, ils ne sont pas engagés dans l'intérêt de l'entreprise.

La doctrine a affirmé que cette réduction ne concerne que les dons effectués par des entreprises exerçant leur activité en France, mais la CJCE, dans une décision « *Hein Perche* », a jugé que cette condition était contraire à la liberté de circulation des capitaux<sup>407</sup>. Cet arrêt de la CJCE a fait évoluer la législation française : les bénéfices de l'exonération fiscale des dons étaient réservés aux organismes d'intérêts généraux établis uniquement sur le territoire allemand. La CJCE s'est prononcée sur le régime fiscal allemand et a affirmé qu'il était contraire à la liberté de circulation des capitaux, car il imposait que l'entreprise soit située en Allemagne pour en bénéficier. Cet arrêt a-t-il eu un effet en France ? Oui, tel qu'exprimé dans la loi de finances rectificative pour 2009. Désormais, pour en bénéficier, un organisme n'a nul besoin d'être établi en France. En revanche, les organismes bénéficiaires doivent présenter un intérêt général et une gestion désintéressée. Par conséquent, les organismes étrangers pourront

---

<sup>404</sup> CAA Nantes du 22 juin 2009, n°08-1607, *Association l'Herboretum* : refus de la réduction d'impôt à une association qui présentait des activités à caractères lucratif, ce qui faisait obstacle à la qualification d'organismes à caractère d'intérêt général au sens des art. 200, 1-b et 238 bis du CGI.

<sup>405</sup> W. Meynet, avocat aux barreaux de Marseille et de Luxembourg, « Fonds de dotations versus fondations d'entreprise », *Jurisport*, n° 119, avril 2012, p. 39. V. également, W. Meynet, « La fondation d'entreprise, un instrument juridique au service des sociétés sportives », *Cah. dr. sport* n°7, 2007, p. 27.

<sup>406</sup> F. Deboissy, M. Cozian, *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec, 2013-2014, p. 116.

<sup>407</sup> CJCE, 27 janvier 2009, aff C-38/07, *Hein Persche*, *Dr. fisc.* 2009, n° 21.

désormais solliciter un agrément auprès de la France, pour être en droit de recevoir des dons et des subventions au titre du mécénat.

La réduction d'impôt en faveur du mécénat a donc été étendue au profit d'organismes étrangers dont le siège est situé dans un État membre de l'Union européenne, en Islande ou en Norvège, à condition qu'ils aient obtenus un agrément<sup>408</sup>. À défaut d'agrément, les articles 200-4 *bis* et 238 *bis* 4 du CGI précisent que le contribuable doit se justifier en produisant des pièces probantes attestant que l'organisme est agréé<sup>409</sup>.

Au-delà de cette distinction fiscale, d'autres différences sont présentes : certes, il s'agit bien de deux techniques de communications avérées : le sponsor tout comme le mécène communiquent. Mais s'agissant du second, cette communication s'exerce pratiquement sans contrepartie<sup>410</sup> : plus exactement, une disproportion évidente se manifeste entre ce que le mécène donne et ce qu'il reçoit en retour<sup>411</sup>.

Le cas du milliardaire breton monsieur François Pinault illustre bien cette situation : ce dernier a libellé un chèque de cinq millions d'euros, via son holding Artemis, pour « accompagner la carrière » d'une célèbre nageuse française. En effet, après avoir investi auprès du centre de formation du Stade Rennais (club de football), avec une part de capital à hauteur de 66 %, monsieur Pinault et son fils ont estimé que madame Laure Manaudou « porte en elle les valeurs de l'entreprise comme l'effort et le dépassement de soi »<sup>412</sup>. Monsieur Pinault souligne le fait qu'il ne s'agit pas « d'un nouveau partenaire commercial », considérant par-là que la nageuse n'a aucune obligation envers son mécène.

Messieurs Rizzo et Marmayou estiment qu'il « est communément admis un rapport de 1 à 4 entre le montant des contreparties et celui du don ». Ils ajoutent, « que la valeur des contreparties consenties en retour ne doit pas dépasser 25 % du montant du don »<sup>413</sup>.

---

<sup>408</sup> Agrément qui permet de vérifier si les conditions d'obtention de la réduction d'impôt sont bien remplies.

<sup>409</sup> *Ibid.*

<sup>410</sup> *Op.cit.*, P. Zen-Ruffinen, p. 340.

<sup>411</sup> F. Rizzo, J.-M. Marmayou, F. Buy, D. Poracchia, *Droit du sport*, LGDJ, 3<sup>ème</sup> éd., 2012.

<sup>412</sup> *L'Express*, « Pinault s'offre Manaudou », économie, 26 mars 2007.

<sup>413</sup> J.-M. Marmayou, F. Rizzo, *Contrats de sponsoring sportif*, Lextenso éd., 2014, p. 12.



Selon le magazine *L'Express*, Laure Manaudou devrait toutefois (il s'agit ici d'une obligation morale) se rendre à quelques soirées caritatives<sup>414</sup>, ou à des défilés, afin de mettre en valeur la célèbre marque du Groupe Artémis, « Gucci ».

Les petites et moyennes entreprises qui gravitent autour d'un club peuvent mener conjointement des programmes d'intérêt général avec le club régional. Différentes actions peuvent être exercées de façon bilatérale (comme celles concernant le handicap, par exemple, ou, plus généralement, des actions caritatives), en permettant ainsi à un club de contrebalancer le côté « doré » de ses joueurs. Ces idées et actions permettent d'une part de valoriser l'image du club au plan régional et national, mais facilitent aussi la levée des fonds tels que des subventions, aides (...) pour la « fondation d'entreprise d'un club professionnel ». Les autorités locales seront ainsi rassurées sur le devenir de leurs subventions et pourront justifier le montant de leurs donations par le truchement de ces actions « citoyennes », coréalisées par le club et ses partenaires.

La valorisation de l'image de marque d'un club bénéficie aussi largement aux entreprises régionales, dans la mesure où elles profitent également de la notoriété du club sportif professionnel, ce qui n'est pas négligeable quand on connaît l'importance des PME, vecteurs d'emplois et d'innovations pour l'économie française.

La création d'une fondation d'entreprise peut inciter des sponsors à investir et à devenir cofondateur par la suite. L'avantage fiscal est le même que celui susvisé par le mécénat : 60 % des versements réalisés au bénéfice d'une fondation d'entreprise sont déductibles de l'impôt, dans la limite globale de 5 pour mille du chiffre d'affaires hors taxe.

#### *b) L'assujettissement des dons à la TVA*

*« Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel »<sup>415</sup>.*

---

<sup>414</sup>*Op.cit.*, P. Zen-Ruffinen, « La participation à des événements de relations publiques du sponsor », p. 315.

<sup>415</sup> Art. 256 I du CGI.

Un des grands principes existant en matière de TVA est qu'il doit être établi un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue<sup>416</sup>. Ce principe du lien direct a été concrétisé par la CJCE dans l'arrêt *Apple and Pear Development Council*<sup>417</sup>, puis confirmé par le Conseil d'État le 9 mai 1990<sup>418</sup>.

Ces arrêts imposent l'existence d'un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées : « *la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire* ». Il faut alors nécessairement qu'un lien direct unisse la prestation reçue et le service rendu pour que l'opération soit soumise à la TVA.

Deux conditions sont donc exigées pour que l'opération entre dans le champ de la taxe sur la valeur ajoutée :

- Le service doit être rendu à un bénéficiaire déterminé, il doit être individualisé, et
- Il doit exister une équivalence nécessaire entre le service rendu et la contrepartie versée.

En l'absence de contrepartie, comme c'est le cas d'une donation effectuée par un mécène, la TVA n'est pas exigible. En l'espèce, nous nous trouvons en dehors du champ d'application de la TVA.

Toutefois, une requalification en dépenses de parrainage/sponsoring, consécutive à un manque de prudence des investisseurs, peut parfois être prononcée. En effet, le mécène ne doit pas recevoir de contreparties directes, ou comme nous l'avons souligné ci-dessus, la valeur des contreparties reçues par l'entreprise mécène ne doit pas constituer une disproportion manifeste (elle ne doit pas excéder 25 % du montant du don<sup>419</sup>).

---

<sup>416</sup> C.E., Sect., 6 juillet 1990, n° 88224, *Codiac* : *Dr. fisc.* 1990 n° 41, comm. 1849; *RJF* 8-9/ 1990 n° 989, concl. P.-F Racine, p. 543.

<sup>417</sup> CJCE, 8 mars 1988, aff 102/86, *Dr. fisc.* 1989 n° 15, comm. 813.

<sup>418</sup> C.E., 7<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> s.-s., 9 mai 1990, n° 82611, *Comité économique agricole des producteurs de plants de pommes de terre*, *Dr. fisc.* 1990, *RJF* 6/ 1990 n° 676.

<sup>419</sup> J.-M. Marmayou, F. Rizzo, *Contrats de sponsoring sportif*, Lextenso éd., 2014, p. 11.

Si les dons rémunèrent un service trop élevé en contrepartie de leur versement, ils sont alors soumis aux mêmes règles d'imposition à la TVA que les subventions et deviennent imposables.

Il convient maintenant que nous nous attardions sur le traitement fiscal des dépenses de parrainage.

## *2. Le régime fiscal des dépenses de parrainage*

Les dépenses de parrainage entrent dans le compte de charges de la société qui parraine, et sont soumises à ce titre au régime de la TVA.

### *a) L'assujettissement des parrainages à l'impôt sur les sociétés*

Nous retrouvons ici l'article 39-1 du CGI, qui prévoit que le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, et notamment des frais généraux de toutes natures. Les dépenses de sponsoring sont fiscalement assimilées à des dépenses de publicité. A ce titre, elles rentrent dans la catégorie des frais généraux et sont déductibles en qualité de charges d'exploitation, si elles satisfont aux conditions posées par l'article précité.

Ne seront déductibles en France que les dépenses de parrainage couvrant le territoire français, même si l'action de parrainage s'exerce au-delà de ce territoire. Le professionnel prend alors en compte les règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés, par opposition au principe de mondialisation<sup>420</sup>.

En effet, les dépenses de parrainage doivent être exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise. L'entreprise doit donc promouvoir, via des affiches et différents supports de communication (panneautique), son image de marque et sa notoriété. Il s'agit d'un acte de gestion qui doit concourir à la réalisation de l'objet économique en vue duquel l'entreprise a été créée<sup>421</sup>. Pour être admises

---

<sup>420</sup> On impose les bénéfices en fonction de la nationalité de l'entreprise qui les réalise.

<sup>421</sup> V. Concl. du comm. gov. Rivière sur l'arrêt du C.E., Sect., 1<sup>er</sup> juillet 1983 n° 28315.

en déduction au titre des frais et charges lors de la détermination du résultat fiscal, les dépenses doivent en particulier être engagées dans l'intérêt de l'entreprise<sup>422</sup>.

De surcroît, la dépense doit correspondre à une charge se rattachant à l'exercice de l'activité professionnelle. C'est une condition nouvelle posée par la loi de finances de 2010, et l'une des conséquences de la réduction des effets de la « théorie du bilan ». Cette théorie permettait d'affecter librement les biens qui sont possédés par un entrepreneur individuel à l'actif de son entreprise ou de sa société, que ces biens concourent ou non à l'exercice de leur activité professionnelle.

La théorie subsiste, mais ses effets ont été réduits: un entrepreneur peut toujours décider d'affecter un bien à l'actif de l'entreprise, mais les produits et les charges afférents aux biens et ne concourant pas à l'exercice de l'activité professionnelle, ne peuvent plus être pris en compte pour la détermination du résultat final.

Cependant, cette option reste possible si les produits générés par les biens et valeurs inscrits à l'actif sans répondre aux besoins de l'entreprise ne représentent pas 5 % du total des produits de l'exercice. Au-delà de ce pourcentage, les produits sont déduits fiscalement du résultat imposable et imposés distinctement, selon la nature du bien. Ces nouvelles dispositions ont été appliquées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012.

Ensuite, la dépense doit correspondre à une charge effective inscrite en comptabilité, et l'entreprise versante doit justifier que les charges supportées ne sont pas excessives eu égard au service rendu. L'administration doit pouvoir contrôler leur réalité et leur montant<sup>423</sup>. Pour ce faire, l'entreprise devra remplir une condition de forme : elle devra déclarer le nom du bénéficiaire et le montant alloué, sur le relevé spécial des frais généraux.

Généralement, pour les dépenses de parrainage et de sponsoring, le gestionnaire considère que ces dépenses sont déductibles, dans la mesure où elles ont des répercussions

---

L'acte anormal de gestion peut également être caractérisé face à un risque excessif pris par un chef d'entreprise (C.E., 17 octobre 1990, 7<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> s.-s., n° 83310, *Loiseau*). V. également C. Robbez-Masson, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LGDJ, 1990, p. 379.

<sup>422</sup> BOI-BIC-CHG-10-10-10, BOI-BIC-CHG-40-20-40, instruction fiscale relative aux bénéficiaires industriels et commerciaux, déductions de charges engagées dans l'intérêt de l'entreprise. V. également, G. Bigle, D. Roskis, *Sponsoring, le parrainage publicitaire*, Delmas, 3<sup>ème</sup> éd., 1996, p. 78.

<sup>423</sup> Les justificatifs doivent être conservés durant un délai de 6 ans.

publicitaires positives pour la société<sup>424</sup>. Pour contrebalancer cette situation, l'entreprise qui reçoit les versements au titre de l'action de parrainage sera soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun.

Cependant, les dépenses de parrainage peuvent être soumises à la TVA.

*b) En matière de TVA*

La TVA grève cette opération car il s'agit d'une prestation de service effectuée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. Les sommes perçues par un sportif professionnel dans le cadre d'un contrat de sponsoring/parrainage constituent la contrepartie de la prestation de publicité et tombent donc dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

Cependant, il convient de souligner que le sportif doit être indépendant. Il ne faut en aucun cas qu'existe un lien de subordination probant du sportif avec son parrain pour la soumission des sommes à la TVA. Si la présence d'un contrat de travail est décelée, toutes les sommes que le sportif perçoit pour des prestations publicitaires seront hors champ de la TVA. Un simple engagement du sportif en tant qu'expert permet alors de soustraire le parrainage du champ d'application de la TVA à la condition que cet engagement ne comporte pas trop d'obligations à la charge du joueur.

Concernant l'entreprise versante, un principe général de droit fiscal repose sur le fait que la taxe d'amont, qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable, est déductible de la taxe applicable à cette opération (taxe d'aval). Le législateur, en ayant accordé ce droit à déduction, veut assurer la neutralité du système de la TVA<sup>425</sup> : « *Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge de toutes*

---

<sup>424</sup> CA Douai 28 mai 2003, n° 99DA20073, *Rallye Paris-Le Cap*. Le dirigeant de la société était au volant de la voiture : ces dépenses de parrainage sont déductibles car le nom de l'entreprise était visible sur le véhicule et la Cour a considéré que la couverture publicitaire par voie de presse et de radio avait été assez importante. Donc, les dépenses de parrainage avaient été exposées dans l'intérêt de l'entreprise.

<sup>425</sup> F. Lefebvre, *Mémento pratique fiscal*, 2013.

*les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA »<sup>426</sup>.*

L'entreprise « parrain » pourra se voir accorder la déduction de la taxe qui a grevé le montant accordé en contrepartie de la prestation publicitaire<sup>427</sup> : les articles 271 et 206 de l'annexe II au du Code général des impôts précisent que « *la taxe sur la valeur ajoutée payée en amont n'est déductible que si le bien ou le service est affecté à l'exercice d'une opération soumise à TVA* ». Le bien, ou le service, doit alors être affecté à des opérations imposables (coefficient d'assujettissement), c'est-à-dire rentrer dans le champ d'application de la TVA (coefficient de taxation) et il ne doit pas avoir été exclu par une disposition expresse du CGI (coefficient d'admission).

Ainsi, la TVA grevant un bien ou un service est déductible selon le produit des trois coefficients. Ce droit à déduction prend naissance lorsque la taxe devient exigible pour le redevable.

Outre les subventions publiques et le parrainage sportif, les droits de retransmission télévisée constituent la ressource première de financement d'une organisation sportive professionnelle.

### ***C. Les droits de retransmission télévisée***

Les droits de retransmission télévisée favorisent la compétitivité des clubs français au niveau européen, mais permettent aussi aux clubs de Ligue 2 et aux clubs amateurs de bénéficier de ces dotations. La concurrence sportive au sein même de la Ligue de football française est ainsi préservée.

L'instauration du droit à l'image collective permettait auparavant aux clubs français d'attirer des sportifs étrangers, grâce à l'octroi d'un avantage social : une partie de la rémunération liée à l'exploitation commerciale de l'image du joueur professionnel n'était alors pas soumise aux cotisations du régime général de la Sécurité sociale. Cette niche sociale a été supprimée depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2010.

---

<sup>426</sup> CJUE, 14 février 1985, aff 268/83 *Rompelman* ; CJUE 21-9-1988 aff 50/87 *Commission c/ France* : RJF 11/88 n° 25 ; CJUE, 22 juin 1993, aff. 333/91, *SA Satam*: RJF 7/93, n° 986.

<sup>427</sup> V. G. Bigle, D. Roskis, *Sponsoring, le parrainage publicitaire*, Delmas, 3<sup>ème</sup> éd., 1996, p. 86.

## 1. *L'importance des droits d'exclusivités*

Les droits télévisés nationaux forment la source de revenus la plus importante pour un club professionnel. Pour certains clubs, la part des droits télévisés peut constituer jusqu'à 70 % de leurs recettes<sup>428</sup>.

Le sport et les compétitions sportives sont l'assurance de fortes audiences. Que ce soit pour la fédération ou les clubs, les médias sont une source de financement très notable. On peut noter aussi bien les droits télévisés issus du championnat de France, que ceux issus des compétitions européennes. Le Code du sport apporte une définition complète de ces droits : les droits télévisés d'une part, et les droits télévisés différés, directs, en intégralité, en extraits, les droits de diffusion sur Internet et les droits de radiodiffusion d'autre part. Ces droits sont vendus essentiellement par les fédérations et la Ligue de football professionnelle. En effet, nous allons voir par la suite qu'un principe de solidarité existe entre les différents acteurs, principe qui est imposé par ces instances nationales.

Le sport ne représente pas un marché comme les autres. En effet, dans un marché que l'on pourrait considérer comme classique, le but est « d'écraser » la concurrence pour tendre vers une situation de monopole. L'esprit de concurrence est totalement différent en matière sportive<sup>429</sup>. Ainsi, les clubs de Ligue 2 et certains clubs de National, vivent-ils principalement des droits télévisés, de la même façon que les associations sportives perdurent grâce aux donations du sport professionnel<sup>430</sup>.

Le sport possède donc une finalité différente des autres activités entrepreneuriales. En effet, il nécessite des adversaires, et exige que la compétition perdure au plus haut niveau. Les équipes françaises engagées en compétition européenne doivent représenter au mieux la

---

<sup>428</sup> V. W. Andreff, J. Valade, Rapp. d'information du Sénat n° 319, *Sports, argent, médias*, 25 mai 2004, p.

11: « Pour les clubs, les médias et la télévision en particulier sont devenus la première source de revenus, ceci devant les spectateurs (recettes de billetterie) et devant les sponsors ».

<sup>429</sup> F. Rizzo, *Séminaire de droit du sport*, Faculté de droit d'Aix-en-Provence, non publié, 2009-2010.

<sup>430</sup> Plus de 150 millions d'euros sont versés annuellement au sport amateur.

qualité du Championnat français et préserver ainsi l'indice UEFA<sup>431</sup>. La mise en place d'un partenariat économique entre les différents acteurs de la Ligue 1 est alors indispensable.

La compétitivité du football français passe avant tout par l'attractivité du Championnat français. Elle repose sur la venue de certains talents dans notre championnat et par la préservation des jeunes joueurs issus de nos centres de formations. Suite à l'arrêt *Bosman*, il importe que la France ne devienne pas un centre de formation de haut niveau dont bénéficieraient exclusivement les plus grands clubs européens de nationalité différente. Il est donc nécessaire que tous les clubs de Ligue 1 et de Ligue 2 profitent de la « manne financière » que génèrent les droits audiovisuels pour conserver les jeunes joueurs formés dans l'hexagone.

Les critères de redistribution font une place importante à la solidarité, mais certains dirigeants estiment que cet état de fait constitue un frein à la compétitivité.

Concernant les coupes européennes, pour effectuer une comparaison avec le Championnat italien, le club italien le mieux rétribué en droits télévisés (49 millions d'euros) disposait ainsi d'un avantage compétitif de près de 35 millions d'euros, par rapport au club français le mieux doté (l'Olympique de Marseille, avec 14 millions d'euros), comme le souligne dans son rapport, monsieur Jean-Pierre Denis. Ce dernier poursuit en déclarant que l'analyse de la situation du football nous permettra de savoir si l'on peut ambitionner des victoires au plus haut niveau, le football représentant 80 % du chiffre d'affaires « consolidé » des sports collectifs professionnels en France.

En Angleterre, la vente des droits télévisés du Championnat anglais à l'étranger représente 2 milliards d'euros<sup>432</sup>, tandis qu'en France, la vente des droits télévisés ne représente que 650 millions d'euros. Il semble donc de facto que l'attractivité médiatique du championnat anglais, génératrice de revenus conséquents, soit en relation directe avec le

---

<sup>431</sup> Cet indice permet de classer les sélections nationales, championnats nationaux et clubs de football membres de l'UEFA selon leurs performances.

<sup>432</sup> Cela concerne essentiellement la vente des droits télévisés du championnat anglais à l'étranger. Le cabinet Deloitte révèle que les droits télévisés sur la période 2016 s'élèvent pour le championnat anglais à 2.9 milliards d'euros. Pour la première fois depuis la saison 1997/1998, les 20 clubs de football composant la Premier League ont dégagé des bénéfices cumulés avant impôt qui s'élèvent à 275.4 millions d'euros (lors de la saison 2013/2014) consultable sur <http://rmcsport.bfmtv.com/football/les-clubs-anglais-beneficiaires-pour-la-premiere-fois-en-15-ans-871848.html>



niveau de ce championnat, qualité directement liée avec les performances et la célébrité des joueurs vedettes y œuvrant. On pourrait dire que le championnat anglais est deux fois plus « intéressant » pour les fervents de ce sport que notre championnat national. Cependant, au cours des dernières années, le montant global issu du produit de la vente des droits télévisés aux clubs de football a généralement augmenté en Europe. Les clubs de football français se sont donc vu remettre une dotation financière plus importante. L'environnement économique et concurrentiel est en cours d'évolution : une nouvelle stratégie des groupes de médias s'oriente vers les droits télévisés en France. Une relation avec l'arrivée de joueurs médiatiques et performants dans notre championnat comme cela a été le cas au sein de l'équipe du Paris Saint-Germain n'y est peut-être pas totalement étrangère. En outre, une récente offre publique d'achat des droits télévisés de Ligue 1 pour 2016-2020 a atteint un record historique de 727 millions d'euros.

Il semble ainsi intéressant d'analyser la conséquence de la suppression du droit à l'image collective<sup>433</sup> sur le modèle de développement des clubs de football français.

## 2. *Les conséquences de la suppression du Droit à l'image collective (DIC)*

L'article 1<sup>er</sup> de la loi du 15 décembre 2004<sup>434</sup> a créé l'article L 785-1 du Code du travail. Ce dernier dispose que la part de rémunération versée à un sportif professionnel par une société sportive au titre de la commercialisation de l'image collective de l'équipe, n'est pas considérée comme un salaire. Cet article a été abrogé et a été repris en substance par l'article L 222-2 du Code du sport.

En vertu de l'ancien article L 785-1 du Code du travail<sup>435</sup> et de l'article L 222-2 du Code du sport, les clubs professionnels détenaient la possibilité de verser une rémunération

---

<sup>433</sup> P. Moyersoen, « Le concept d'image collective », *Financement du sport professionnel, Droit et patrimoine* n° 139, 2005, p. 82.

<sup>434</sup> E. d'Onorio di Méo, « Sport et fiscalité », *Les Nouvelles Fiscales*, n° 939, 2005, p. 22. V. Ph. Diallo, « Droit à l'image collective et rémunération des joueurs de football professionnels », *Droit et patrimoine* n° 139, 2005, p. 75.

<sup>435</sup> Ordonnance du 23 mai 2006, qui abroge la loi n° 2004-1366 du 15 décembre 2004.

sous forme forfaitaire à leurs joueurs, en sus de leurs salaires. Cette somme forfaitaire correspondait à la commercialisation par le club de l'image collective de l'équipe<sup>436</sup>.

Les clubs bénéficiaient donc d'un allègement de charges sociales et fiscales, puisque ces clubs étaient exonérés de charges sociales autres que la CSG et la CRDS portant sur la part de la redevance versée au joueur, Cependant, la redevance versée par le club ne devait pas excéder 30 % de la rémunération brute totale du joueur<sup>437</sup>.

Le DIC permettait à un club de disposer de moyens financiers supplémentaires et donc de proposer à ses joueurs des conditions salariales attractives. Ne payant pas de charges sociales, le club était en capacité de s'aligner sur les salaires proposés par ses concurrents européens et d'engager des joueurs de qualité. Ce DIC avait pour objectif d'attirer des joueurs étrangers et de préserver les jeunes talents du football français.

Le DIC a constitué une mesure temporaire, transitoire, qui a pour partie renforcé la compétitivité fiscale et financière des clubs de football français<sup>438</sup> ; ce droit à l'image collective était nécessaire, mais insuffisant. Il a néanmoins été supprimé le 1<sup>er</sup> juillet 2010<sup>439</sup>. L'UCPF et les clubs professionnels se sont élevés contre la suppression de cette niche fiscale spécifique aux clubs de football professionnels. Cet avantage fiscal était aussi applicable à d'autres disciplines sportives, comme le rugby. Cette suppression a fragilisé sensiblement les clubs de football qui se retrouvent pénalisés, tant au niveau sportif qu'au niveau financier. La

---

<sup>436</sup> L'art. L 222-2 II al.1 et 2 du C. sport dispose que « *des conventions collectives conclues, pour chaque discipline sportive, entre les organisations représentatives des sportifs professionnels et les organisations représentatives des sociétés employant des sportifs professionnels déterminent : la part de rémunération définie au I ci-dessus, laquelle ne peut excéder 30 % de la rémunération brute totale versée par la société au sportif professionnel* » et « *les modalités de fixation de cette part de rémunération en fonction du niveau des recettes commerciales générées par l'exploitation de l'image collective de l'équipe sportive, et notamment des recettes de parrainage, de publicité et de merchandisage ainsi que de celles provenant de la cession des droits de retransmission audiovisuelle des compétitions* ».

<sup>437</sup> J.-M. Marmayou, F. Rizzo, « Le droit à l'image collective pour les sportifs n'est pas une niche sociale », v. *Le Monde*, 30 octobre 2009.

<sup>438</sup> V. K. Jestin, « La suppression du droit à l'image collective : un mal nécessaire ? », *Cah. dr. sport* n° 20, 2010, p. 34.

<sup>439</sup> Art. 22 de la loi de financement de la Sécurité sociale pour 2010, qui prévoit la suppression du DIC au 1<sup>er</sup> juillet 2010. V. « Le DIC : chronique d'une disparition », *Jurispport* n° 94, janvier 2010, p. 6.

suppression du DIC a eu comme autre conséquence l'augmentation de la masse salariale des clubs sportifs professionnels<sup>440</sup>.

Cependant, la France dispose encore d'un véritable potentiel non négligeable en termes de développement et de croissance dans le cadre du football. En l'effet, l'organisation de l'Euro 2016 a permis de lever des fonds pour rénover de nombreuses enceintes sportives françaises.

## **§2. La maîtrise de l'outil de travail, le stade**

La propriété du stade représente souvent le point névralgique des clubs de football professionnels français. En effet, contrairement aux autres pays européens, les recettes et revenus tirés de l'exploitation d'un stade français sont faibles.

La privatisation des stades apparaît donc, pour de nombreuses intervenants, comme la solution qui permettrait une exploitation maximale de ses ressources. Mais il est utile de préciser que ce financement peut s'opérer de diverses manières. Le contribuable peut ainsi être amené à financer, grâce à ses impôts, une partie du stade. Le partenariat public-privé<sup>441</sup> constitue une solution concrète qui est fortement utilisée en France.

La maîtrise et la possession de son outil de travail est essentielle pour un investisseur : la propriété du stade représente souvent un élément primordial pour un futur acquéreur, qui entrevoit souvent un risque d'instabilité et de perte de recettes si cette propriété n'est pas acquise.

### ***A. Les recettes de billetterie et autres***

Les recettes provenant de l'exploitation d'un stade sont très importantes en Europe. En effet, nos voisins européens vendent des services en tout genre autour du stade, ce qui accroît le volume des recettes engendrées par les matchs. La vente des tickets du match ne constitue

---

<sup>440</sup> La suppression du droit à l'image collective, qui permettait aux clubs de faire passer une partie de la rémunération due au joueur sous forme de droit à l'image, permettait de réduire de 5 % à 7 % la masse salariale des clubs de football.

<sup>441</sup> D. Leroy, « Etude sur le Partenariat public-privé (PPP) », *Jurisport*, n° 115, 2011, p. 48.

pas le seul profit opéré par les agents économiques et le modèle économique du stade se doit d'être développé. L'objectif des acteurs économiques est de transformer les stades en lieux de vie confortables. À cet effet, un nombre important de services doit être mis à disposition autour et dans le stade ; des services simples, comme la restauration ou la vente de divers produits à l'effigie des footballeurs, par exemple.

Les Anglais et les Allemands ont suivi cette voie en augmentant leurs ressources par des services autres que la vente de billets pendant les jours de match. Quand aucune compétition officielle ne se déroule, le stade peut en effet très bien offrir des activités variées à ses supporters, comme la création d'un musée ou la pratique d'activités à l'intérieur de l'enceinte sportive. La tenue de concerts peut également majorer les revenus en question. Ce fut le cas lors de la tournée de Johnny Hallyday dans plusieurs stades de football français, notamment au Parc des Princes. Avec son nouveau stade, livré en juin 2014 à Marseille, le groupe Bouygues espère organiser pas moins de six événements annuels, tels que des spectacles ou des concerts, pour rentabiliser son investissement. Les recettes de billetterie des clubs de football français sont en nette baisse par rapport à leurs concurrents européens : on estime à 30 % du chiffre d'affaire total d'un club les recettes provenant de la billetterie. Ces dernières étaient exonérées de taxe sur la valeur ajoutée puisque les clubs étaient soumis à une taxe sur les spectacles qui variaient entre 8 % et 12 %, sauf si la commune décidait d'exonérer le club. Cette exonération impliquait de nombreuses conséquences puisque, outre l'assujettissement à la taxe sur les salaires, le club se retrouvait dans l'impossibilité de récupérer la taxe sur la valeur ajoutée payée au fournisseur. Bercy proposait dans son projet de loi de finances une taxe sur la valeur ajoutée de 20 % sur les tickets d'entrée et qui devait être mise en place dès la saison 2015. La taxe sur les spectacles fut « heureusement » supprimée et remplacée par une TVA au taux de 5,5 %. Le ministère des finances, par cette mesure dont les externalités négatives à l'encontre du monde footballistique français avaient été mise en exergue, aurait pu annihiler une partie des ressources issues de la rénovation des stades.

Il nous semble évident que le football doit demeurer un sport populaire, même s'il est exact que le marché du sport a pris une ampleur considérable ces dix dernières années. Entre 2011 et 2015, les marchés du sport concernant les droits télévisés, le marketing, la billetterie et le sponsoring, ont continué de croître en moyenne de 3,7 % par an<sup>442</sup>. Selon des sources

---

<sup>442</sup> *Le Figaro*, « Le sport business a de beaux jours devant lui », *économie*, 16 décembre 2011.

autorisées relayées par la presse grand public<sup>443</sup> il apparaîtrait que l'UEFA percevrait 110 millions d'euros de la part des nouveaux diffuseurs de sa Ligue des Champions, Canal + et Al Jazeera Sport, dans cette même période.

L'arrêt *Bosman*, suite à la suppression des clauses de nationalité, a créé un marché unique en pleine expansion et certains auteurs posent la question de ses limites. Si des États se retrouvent en faillite, le football est néanmoins considéré par l'opinion générale comme « l'opium du peuple »<sup>444</sup>, et les spectateurs n'hésitent pas à dépenser des sommes disproportionnées par rapport au montant de leurs revenus mensuels. Nous avons déjà soulevé cet aspect lors de notre commentaire à propos de la croissance du marché du football dans une période économiquement difficile, voire troublée. Nous avons alors évoqué la sentence célèbre « *panem et circenses*, du pain et des jeux » les stades de football pouvant avoir, par ailleurs, une similitude architecturale qui ne serait pas sans rappeler les arènes de la Rome antique.

En tout état de cause, il est clairement établi que les clubs de football français doivent augmenter leurs sources de revenus. À titre d'exemple, les tarifs pratiqués pour les places situées dans ce qu'il est communément appelé les « virages » au sein du « stade vélodrome » marseillais sont très faibles. Les « virages » sont en effet les emplacements au sein du stade qui offrent la moins bonne vue sur la pelouse et sur le match qui s'y déroule. Depuis la gestion initiée par monsieur Bernard Tapie dans les années 90, l'Olympique de Marseille vend directement ses abonnements à ses groupes de supporters qui sont chargés ensuite de la revente de l'abonnement annuel à chacun des supporters du club.

Les groupes réalisent une plus-value sur la revente de l'abonnement à leurs adhérents, laquelle est justifiée par la prise en charge, par certains d'entre eux, des frais de déplacements ou inhérents à l'organisation des animations au sein du stade, lors des matchs.

L'Olympique de Marseille, en pratiquant ces tarifs qui sont les plus bas d'Europe, perd le bénéfice de sommes considérables. Il pourrait de ce fait apparaître comme souhaitable qu'avec la construction du nouveau stade, qui a engendré des coûts très élevés, l'Olympique de Marseille reprenne la gestion des abonnements, tout en conservant des tarifs attractifs pour fidéliser ses supporters. Le club pourrait potentiellement accroître le nombre de ses abonnés,

---

<sup>443</sup> *Le Figaro*, « La Ligue de football impose ses prix », *économie*, 13 mai 2011.

<sup>444</sup> P. Duret, P. Trabal, *Le sport et ses affaires, une sociologie de la justice de l'épreuve sportive*, coll. sciences humaines, éd., Métailié, 2001, p. 14.

puisque la capacité d'accueil offerte par le nouveau stade est bien plus grande<sup>445</sup> qu'auparavant et que le « bassin » commercial de l'OM dépasse largement le cadre départemental.

Les tribunes Jean-Bouin ou Ganay, tribunes latérales, offrent des places qui oscillent dans une fourchette comprise entre 30 € et 90 €. À titre de comparaison, les clubs anglais établis à Londres offrent des places à des prix bien plus élevés comparativement à ceux pratiqués au sein de la plus part des clubs français. Le prix minimal pour assister à un match de Chelsea Football Club est en effet de 70/80 €<sup>446</sup>. Précisons qu'il existe une véritable « culture du football » en Angleterre : Londres et sa banlieue comptent sept clubs professionnels qui évoluent en première Ligue anglaise (Arsenal, Chelsea, West Ham United, Tottenham Hotspur, Fulham, Queens Park Rangers et le club de Crystal Palace). Pour la seule et même ville de Paris, nous ne comptons que trois clubs professionnels: le Paris Saint-Germain, le Red Star Football Club et le Paris Football Club. Les deux derniers clubs cités évoluent tous les deux en championnat de Ligue 2.

Ces prix élevés trouvent sans doute leur justification et leur acceptation par la qualité du football qui se pratique lors des rencontres, par la présence de stars de cette discipline, et bien évidemment par cette culture footballistique très présente et développée. Cela pourrait, à contrario, démontrer que la notion de prix réduit ou minoré au sein des clubs français ne serait pas de nature à favoriser une présence massive de supporters au cours des matchs. De la même façon que pour les spectacles musicaux ou les tournées d'artistes (chanteurs), l'attractivité n'est pas liée au prix des places mais à la qualité du spectacle donné, à la notoriété de l'artiste et à l'engouement qu'il suscite.

Toutefois, la situation est différente pour les supporters espagnols du Real de Madrid, qui accèdent gratuitement au stade. Les dirigeants du club ayant trouvé d'autres contreparties financières comme la vente des places en tribune à un tarif plus élevé. Néanmoins, la France est entrée dans une phase de rénovation de ses stades de football, ce qui pourrait avoir pour effet une augmentation des recettes, une fois la rénovation terminée. Augmentation des recettes qui pourrait être liée tant à l'augmentation des capacités des stades qu'à une

---

<sup>445</sup> Un stade de 67 000 places.

<sup>446</sup> G. Tribou, *Sponsoring sportif*, Economica, 2002, p. 38 : « Une évolution est à relever cependant : celle qui tend à substituer aux supporters traditionnels des quartiers populaires des « clients » du club prêts à payer leur place au prix fort pour éviter le hooliganisme ».

attractivité redynamisée par la présence de stars permettant le déroulement de rencontres de haut niveau mais également la venue d'équipes phares lors de rencontres des championnats européens. Il est donc nécessaire pour les clubs français de redevenir attractifs et compétitifs au niveau européen.

### ***B. Une opportunité : l'organisation de l'Euro 2016 en France.***

L'organisation de l'Euro 2016 en France va permettre à un certain nombre de clubs professionnels de rénover leur stade en partenariat avec leur ville d'implantation. Des effets positifs, comme l'augmentation des recettes, pourront découler logiquement de l'organisation de cette compétition européenne. Les produits de la billetterie représentant en effet la troisième ressource des clubs de football.

#### *1. La rénovation des stades et ses limites*

L'Euro 2016, tout comme les Jeux olympiques de Londres, implique la rénovation de certains stades ou la construction de nouvelles structures. De véritables lieux de vie confortables vont être proposés aux supporters européens pour l'Euro de football<sup>447</sup>. Non seulement cette évolution engendrera de nouveaux profits, mais l'essentiel réside dans le fait que ces structures pérennes profiteront aux clubs locaux sur le long terme. Le gouvernement a mis en place une taxe de 0,3 % assise sur les mises de la Française des jeux et destinée à financer la construction et la rénovation des stades: elle devrait rapporter 170 millions d'euros au centre national de développement du sport. Mise en place en 2011, cette taxe devait s'appliquer initialement jusqu'en 2015. Elle a été prolongée jusqu'en 2017<sup>448</sup>.

---

<sup>447</sup> V. J.-Y. Guérin, *Le Figaro*, « Les nouveaux stades cherchent leur modèle économique », 13 mai 2015, p. 18 : *Avec 1,7 milliard d'euros investis, l'Hexagone s'est doté de stades de dernière génération de capacités plus importants et d'un meilleur confort pour les spectateurs.*

<sup>448</sup> *News Tank Football*, « Fiscalité : la taxe Euro 2016 pour financer la construction des stades prolongée jusqu'en 2017 », n° 24648, 5 septembre 2014. V. G. Huet, R. Juanico, *Politique de soutien au sport professionnel et les solidarités avec le sport amateur*, 11 juillet 2013, pp. 1-3.

Un véritable modèle économique doit être élaboré et différents modes de financement peuvent être adoptés, comme la location<sup>449</sup>, ainsi qu'il est d'usage pour l'Olympique de Marseille : la mairie de Marseille étant propriétaire, elle loue l'enceinte sportive au club marseillais.

En tant que locataire, l'Olympique de Marseille ne supporte pas les frais de rénovation du stade, dont le coûteux projet de couverture. Dans le cadre d'un partenariat public-privé<sup>450</sup> (PPP), la mairie va réaliser cet investissement avec l'entreprise Bouygues, secteur du BTP : *« en plus des 273 millions du coût que les collectivités (173 millions pour la ville de Marseille, 30 millions pour le conseil général, 20 millions Marseille Provence Métropole et 28 millions de l'État) vont prendre en charge, une contrepartie consentie dans le PPP est la cession de l'exploitation du stade à l'entreprise Bouygues. Rappelons qu'actuellement, la mairie est le bailleur de l'OM pour les anciennes installations, et la location du stade fait rentrer de l'argent dans les caisses de la mairie <sup>451</sup>».*

En outre, la mairie concèdera l'exploitation au promoteur immobilier, sans qu'il y ait un retour sur investissement et cela pendant une période de 30 ans. Il est évident que la plupart des sommes d'argent proviennent des fonds propres de la société Bouygues et de son concours bancaire. Dans l'exemple du PPP, les clubs n'exploitent pas eux-mêmes leurs infrastructures, dont l'exploitant direct est le constructeur. Le modèle du PPP n'amène pas les recettes escomptées pour améliorer la compétitivité des clubs.

Le financement privé est sans aucun doute le meilleur recours, puisque ce sont des capitaux privés qui permettent la construction des infrastructures et que l'investisseur maîtrise ainsi totalement son outil de production : c'est assurément une condition inéluctable pour faire d'un club français un grand club européen. C'est le cas du Racing Club de Strasbourg qui s'est doté d'un nouveau stade en vue de sa candidature pour l'Euro 2016, en tant que

---

<sup>449</sup> Ordonnance 2004-539 du 17 juin 2004 : « Contrat administratif par lequel l'autorité concédante permet à un usager d'occuper temporairement une parcelle du domaine public, moyennant le paiement d'une redevance ».

<sup>450</sup> « Contrat administratif par lequel une personne publique confie à un tiers une mission globale relative au financement d'investissements immatériels d'ouvrages ou d'équipements nécessaires au service du public, à la construction ou à la transformation des ouvrages ou équipements, ainsi qu'à leur entretien, leur maintenance, leur exploitation ou leur gestion ». V. J.-Y. Guérin, *Le Figaro*, « Les nouveaux stades cherchent leur modèle économique », 13 mai 2015, p. 18 : *A Marseille, la mairie doit verser à Bouygues 12 millions d'euros par an et ne touche cette saison qu'un loyer de 3 millions de la part de l'Olympique de Marseille.*

<sup>451</sup> *Marianne* 2, « La vente du stade au groupe Bouygues », 26 octobre 2010.



propriétaire de l'ouvrage et avec le concours d'un groupe britannique. Le maire de Strasbourg avait néanmoins envisagé une solution de repli (la rénovation du stade de la Meinau), en cas de refus ou de retrait du groupe immobilier britannique Hammerson. Il convient de rappeler que la santé financière de ce groupe, qui a subi la crise, n'était pas optimale pour financer l'*Eurostadium*<sup>452</sup>.

D'autres modèles d'exploitations existent : délégation de service public, bail emphytéotique administratif (BEA), voire concession de service public.

Nous devons noter que le déroulement de la construction ou de la rénovation d'un stade peut comporter des contraintes peu prévisibles pour le maître d'ouvrage. Il arrive en effet que des recours judiciaires soient entrepris par des personnes qui contestent la légalité du permis de construire accordé préalablement par l'autorité administrative<sup>453</sup>. Cette situation s'est présentée à Nice, où un recours en annulation a été intenté. Des délais peuvent alors retarder la construction du stade. À Bordeaux, c'est un recours contre le contrat de partenariat public-privé lui-même qui a été intenté. Le risque le plus grave serait une annulation du permis de construire ou le gel par les banques des prêts accordés aux acteurs des travaux publics (Vinci, Bouygues, Eiffage). À Lyon, un recours contre le permis de construire a été intenté par un élu écologiste de la région Rhône-Alpes et l'Olympique Lyonnais se trouve de ce fait dans un véritable imbroglio; les délais de traitement du tribunal administratif sont longs et le stade situé à Décines (banlieue Lyonnaise) n'a été financé que par des fonds privés : Vinci finance sa construction à 40 % et les 60 % manquants proviennent d'emprunts bancaires<sup>454</sup>.

Nous l'avons compris, le PPP n'est pas la structure idéale pour augmenter les recettes des clubs sur le court terme, mais l'Euro 2016 permettra, c'est en effet l'espérance qui s'y rattache, de dégager des fonds pour rénover ou financer tout nouveau stade. Les clubs seront donc moins dépendants des droits télévisés, du fait que les nouvelles structures permettront de dégager des prix en adéquation avec la moyenne européenne. Ainsi, un club comme Bordeaux

---

<sup>452</sup> Nom donné au nouveau stade strasbourgeois.

<sup>453</sup> *Le Figaro*, « L'Euro 2016, un pari pour les majors du BTP », 2 mai 2012.

<http://www.lefigaro.fr/sport-business>

<sup>454</sup> *Le Figaro*, « Un recours menace le futur stade de Lyon », 2 mai 2012.

pourra compter sur une augmentation comprise entre 6 % et 10 % des revenus liés à la billetterie pour les saisons 2016 à 2020<sup>455</sup>.

Après la rénovation de ces enceintes sportives, le club et la ville d'implantation du stade peuvent également s'inspirer d'un autre modèle anglo-saxon pour diversifier leurs recettes. Cette forme possible de financement post-construction est le « naming ».

## 2. Le « naming »

Le « naming » est une des modalités du sponsoring : il s'agit en l'espèce de l'attribution du nom d'un sponsor à un stade en contrepartie d'une rémunération. Le « naming » est très peu appliqué en France<sup>456</sup> et s'est surtout développé en Angleterre, en Allemagne ou encore aux Pays-Bas. Le rapport Besson<sup>457</sup> revient sur ces trois championnats et évoque un contrat de parrainage signé entre le Bayern de Munich et l'Allianz Arena, de l'ordre de 90 millions d'euros sur 15 ans<sup>458</sup>, et concernant la Veltins Arena de Gelsenkirchen, de 110 millions d'euros sur 10 ans. Il poursuit en mettant l'accent sur le contrat de naming conclu entre Arsenal et la compagnie Emirates, lequel porte sur un montant de 157 millions d'euros sur une durée de 15 ans.

En France, Le Mans a été le premier stade à opter pour cette forme de parrainage : il s'agit du stade MMA (Mutuelle du Mans Assurances). Le contrat conclu avec le club par la société d'assurance porte sur un montant d'1 million d'euros par an, sur une durée de 10 ans. Il existe en France de fortes réticences à l'égard de la pratique du « naming ». Néanmoins, et dans le souhait légitime que les équipes sportives françaises deviennent compétitives, il nous semblerait opportun de savoir rompre avec les coutumes et les traditions qui attribuent le nom d'une personnalité à un stade : le stade Jacques-Chaban-Delmas est celui où évoluent les Girondins de Bordeaux, par exemple. Il nous paraît également souhaitable que la France

---

<sup>455</sup> Le *Bordeaux Atlantique Stadium*, d'une capacité de 42 052 places, doit être livré au 30 avril 2015. 10 % des sièges totaux seront dédiés au VIP et à l'hôtellerie.

<sup>456</sup> J-Y. Guérin, *Le Figaro*, « Les nouveaux stades cherchent leur modèle économique », 13 mai 2015, p. 18.  
« *Seule Nice a trouvé un « Namer » pour son stade l'Allianz Riviera pendant neuf ans pour 1,9 million d'euros* ».

<sup>457</sup> E. Besson, *Accroître la compétitivité des clubs de football professionnels français*, novembre 2008, p. 111.

<sup>458</sup> CDES, « Le naming des stades : une pratique nouvelle en France », *Jurisport* n° 107, mars 2011, p. 12.

évolue vers une vision plus économique du football, sans pour autant délaisser le côté associatif attaché aux clubs sportifs professionnels.

Attribuer le nom d'une compagnie d'assurance ou d'une grande entreprise à un stade permet d'amortir considérablement ses coûts de construction ou de rénovation. Pour autant, il est certain que le « naming » ne financera pas la totalité de la construction d'un stade.

L'opinion publique se prononce souvent contre le naming. Pour elle, ce procédé signifierait une perte d'identité des stades et présenterait le football comme un pur produit de marché. Certes, l'argument peut sembler pertinent, mais en tenant compte de la potentialité des clubs français, il ne semble pas judicieux, sur la seule prise en compte de cet argument de se priver d'une source de profit supplémentaire.

Nombreux sont les clubs qui souhaiteraient trouver un mécène offrant trois, voire quatre millions d'euros par an pour voir son nom affiché dans l'enceinte sportive, mais les prétendants se font rares (beaucoup de clubs cherchent actuellement un parrain pour le nom de leur stade). De plus, les hommes politiques et les pouvoirs publics ne sont pas très favorables à cette initiative qui est contraire à leur culture.

Le gouvernement, par la loi Evin de 1991<sup>459</sup>, a interdit, dans une enceinte sportive, toutes publicités relatives aux marques de cigarettes ou de boissons alcoolisées<sup>460</sup>. Ainsi, la vente d'alcool à l'intérieur d'un stade est-elle prohibée en France<sup>461</sup>. La ligue 1 est le seul championnat à ne pas être sponsorisé par des marques d'alcool. Au Portugal, le championnat s'appelle la *Liga Sagres* (du nom d'une importante marque de bière), et la *Carling cup* (nom d'une célèbre bière canadienne) est l'équivalent de la coupe de la ligue en Angleterre. Le dispositif légal mis en place par le législateur français a été motivé par deux considérations : la protection des mineurs et la lutte contre le tabagisme dans les lieux à « *usage collectif* ». La

---

<sup>459</sup> Loi n° 91-32 du 10 janvier 1991 relative à la lutte contre le tabagisme et l'alcoolisme. Loi entrée en vigueur le 12 janvier 1991. V. G. Bigle, D. Roskis, *Sponsoring, le parrainage publicitaire*, Delmas, 3<sup>ème</sup> éd., 1996, p. 103.

<sup>460</sup> Loi qui détermine strictement le support et le contenu des publicités relatives aux boissons alcooliques.

<sup>461</sup> V. P. Zen-Ruffinen, *Droit du sport*, Schulthess, 2002, p. 319 : « *Le Parlement européen et le Conseil de l'Union européenne ont adopté la directive 98/43/CE concernant le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres en matière de publicité et de parrainage en faveur des produits du tabac (JOCE n° L 213 du 30 juillet 1998, p. 9) qui interdit toute forme de publicité et de parrainage dans la communauté en faveur des produits du tabac au plus tard dès le 30 juillet 2001. Sur requête de l'Allemagne, la Cour a annulé cette directive par arrêt du 5 octobre 2000 (CJCE, aff. C-376/98, arrêt du 5 octobre 2000, Rec. 2000, p I-8419, faute de base légale appropriée* ».

vente d'alcool dans les stades européens génère pourtant de nombreuses ressources non négligeables<sup>462</sup>. La France marque donc une exception européenne<sup>463</sup> et prive en conséquence les clubs de ces recettes supplémentaires.

Une autre solution serait d'accroître les ressources financières des clubs par l'introduction massive d'argent.

### **§3. L'introduction massive d'argent**

*« Le football russe avait disparu des paysages sportifs dans les années 90 tout comme la Russie semblait à la même époque s'effacer des écrans stratégiques. Poutine, lui-même ancien judoka a misé sur le sport pour redonner une image positive de la Russie sur le plan international et lutter contre les drames sociaux que sont l'alcoolisme et la drogue. Afin de faire du sport, et en particulier du football un élément de cohésion nationale il a demandé aux oligarques d'investir massivement dans le football. Ceux-ci ont habilement accédé à ses demandes. Abramovitch a ainsi donné 30 millions d'euros à la fédération russe de football, et a pris en charge le salaire de l'entraîneur Gus Hiddink. Il a en outre sponsorisé le CSKA Moscou pour 45 millions d'euros. De 2003 à 2006, c'est 400 millions d'euros qui ont été investis dans le football par les grandes sociétés russes. Le Zénith Leningrad (ville dont Poutine est originaire) qui construit un stade de 60 000 places vient de gagner la coupe de l'UEFA<sup>464</sup>. La Russie compte organiser la Coupe du monde 2018 ou l'Euro 2020. Bref le message est clair : la Russie est de retour. Sur le plan international, elle se fait de nouveau*

---

<sup>462</sup> Rapp. UCPF, *Le décrochage, quel foot pour la France ?*, « Atouts et contraintes du big 7 européen », novembre 2014, pp. 4-9 : la vente d'alcool rapporte, en plus des recettes de sponsoring, 40 millions d'euros aux clubs allemands.

<sup>463</sup> La loi n° 93-121 du 27 janvier 1993, en vertu de son article 71, a néanmoins admis la retransmission télévisée des compétitions de sports mécaniques qui se déroulent dans des pays autorisant la publicité des marques d'alcool et de cigarettes. V. Cass. crim., 21 février 1996, n° 95-81605 : cette loi ne profite qu'à la télévision et non à la presse qui a la capacité de flouter les images. Les juges du fond ont estimé que les chaînes de télévision restaient dans le cadre de la liberté d'information et ne faisaient, en conséquence, pas de publicité. V. notamment Paris, 16 mars 1995, n° 53445-95. En sens contraire, V. Cass. 2<sup>ème</sup> civ. 25 octobre 1995, n° 93-10245: certains magistrats considèrent que les chaînes de télévision commettent une infraction au Code de la santé publique. Cette jurisprudence fluctuante, non uniformisée, révèle donc des divergences entre les magistrats.

<sup>464</sup> Au classement UEFA, la Russie est passée de la 13<sup>ème</sup> (année 2005) à la 7<sup>ème</sup> place en 2014/2015.

<http://fr.uefa.com/memberassociations/uefarankings/country/>

*respecter après les années d'humiliation et de recul stratégique avec Eltsine. Sur le plan du football, son équipe fait peur aux adversaires et séduit les amateurs de beau jeu »<sup>465</sup>.*

L'entrée au capital des clubs d'investisseurs constitue une ressource très importante pour les grands clubs. En effet, sept clubs de Première Ligue anglaise sont détenus par des propriétaires étrangers. Les trois clubs de football les plus titrés d'Angleterre, Manchester United, Liverpool et Chelsea ne font pas exception à la règle. Le quatrième, Arsenal, quant à lui, est détenu à 25 % par un milliardaire russo-ouzbek. La plupart des clubs anglais sont détenus par des investisseurs milliardaires, comme Manchester City, Fulham ou encore Queens Park Rangers. Pour séduire des investisseurs potentiels, actionnaires ou autres sponsors, les clubs anglais valorisent leurs effectifs professionnels, rénovent leurs structures sportives, créent des académies dans lesquelles sont formés de jeunes talents, ou encore, développent des franchises commerciales à l'échelle mondiale. Dans ce domaine, les clubs anglais, espagnols, allemands, détiennent une incontestable longueur d'avance sur leurs homologues français.

Le modèle de développement économique anglais a tendance à s'étendre dans l'Hexagone. Après le rachat du Paris Saint-Germain par l'émir du Qatar, via son fond d'investissement, l'association sportive de Monaco a fait l'objet d'un traitement identique par un milliardaire russe<sup>466</sup>. En effet, ces deux équipes redynamisent le championnat de France avec l'arrivée de grands joueurs tels que Edinson Cavani ou encore Radamel Falcao (les montants du transfert de ces deux buteurs ont été respectivement évalués à 60 et à 64 millions d'euros). Des joueurs de ce niveau, impliquant de tels coûts, étaient inaccessibles pour le marché français il y a encore peu de temps.

Le phénomène pourrait même gagner encore plus d'ampleur avec, notamment, le rachat de clubs comme l'Olympique de Marseille.

C'est aussi le cas du Racing club de Lens qui a pourtant été rétrogradé en Ligue 2 pour l'exercice 2013/2014. Malgré ce désastre économique, un nouvel investisseur est entré dans le

---

<sup>465</sup> P. Boniface, *Libération*, « Géopolitique du ballon », 10 juillet 2008.

<sup>466</sup> Selon le classement du magazine Forbes, monsieur Rybolovlev est classé 146<sup>ème</sup> fortune mondiale avec 8,8 milliards de dollars. Il a fait fortune dans le secteur de l'agroalimentaire.

capital du Racing Club de Lens, en la personne de monsieur Hafiz Mammadov<sup>467</sup>, qui pourrait devenir majoritaire dans les années à venir.

La motivation des investisseurs étrangers qui viennent s'installer en France via des clubs de football français, est principalement la vitrine que peuvent représenter la ville et le club. En effet, pour l'investisseur, ce choix incarne un moyen idéal de communiquer sur son pays et d'étendre sa notoriété. Au travers de cette acquisition, il souhaite capitaliser sur son image et l'attractivité de son pays. L'opinion publique critique vivement ces milliardaires dont les fonds financiers sont souvent perçus comme occultes ou provenant d'activités illicites. De plus, ces actionnaires majoritaires investissent de façon massive dès leur arrivée dans un club, mais nombreux sont ceux qui connaissent des difficultés financières par la suite.

Toutefois, une société fiduciaire peut aider ces investisseurs à contrôler, cogérer et défendre leurs droits en qualité de principaux actionnaires, lorsque le club concerné rencontre des difficultés.

#### **§4. La plateforme fiduciaire au service des acteurs sportifs**

##### ***A. L'avocat fiduciaire, partie prenante de la gestion d'un club***

Suite au rapport Darrois et à ses nombreuses propositions, la profession d'avocat a connu une évolution certaine et s'est ouverte à de nouveaux horizons<sup>468</sup>.

À ce titre, l'avocat s'est vu confier de nouvelles prérogatives<sup>469</sup>.

Du fait que la profession d'avocat ne s'exerce plus uniquement dans les prétoires et que le conseil relève en partie ou à part entière des activités de l'avocat, celui-ci peut

---

<sup>467</sup> Fondateur du Baghlan group (secteur de l'industrie pétrolière), issu d'une puissante famille de l'Azerbaïdjan.  
<http://www.baghlangroup.com/>

<sup>468</sup> A. Rabreau, « L'entrepreneur individuel et son patrimoine : nouvelles perspectives », *Droit et patrimoine* n° 187, 2009, p. 36, v. notamment L. Romanet, « La fiducie : bilan et perspectives », *Banque et droit*, 2009, n° 125, p. 12.

<sup>469</sup> H. Letellier, « L'avocat fiduciaire : conditions de l'exercice professionnel », *Droit et patrimoine* n° 228, septembre 2013, p. 45.

désormais se tourner vers l'exercice de nouveaux métiers<sup>470</sup>. Une réglementation nouvelle répond donc aux attentes de la profession et constitue une opportunité d'extension de son champ d'activité.

C'est la loi du 19 février 2007 qui institue la fiducie et consacre en droit français la notion de patrimoine d'affectation. Au-delà, depuis la loi du 4 août 2008<sup>471</sup> dite de modernisation de l'économie, les avocats peuvent exercer en qualité de fiduciaires<sup>472</sup>. L'alinéa 2 de l'article 2015 du Code civil énonce que « *les membres de la profession d'avocat peuvent également avoir la qualité de fiduciaire* ». Les avocats peuvent donc constituer une fiducie à titre de garantie ou à des fins de gestion du patrimoine.

La fiducie peut se définir comme un transfert de propriété limité dans son usage et dans le temps, qui permet de faciliter la constitution de sûretés et la gestion de biens pour le compte d'autrui. Il s'agit donc d'un contrat par lequel une personne transfère tout ou partie des biens qu'elle possède à une autre personne (le fiduciaire) dans l'intérêt du bénéficiaire.

Cette opération s'apparente à une délégation de pouvoir portant sur l'objet de la fiducie. Toutefois, la particularité de la fiducie est qu'elle entraîne une dépossession des biens et des droits du constituant au bénéfice du fiduciaire. Le législateur évoque alors un « transfert » de propriété du constituant à l'égard du fiduciaire<sup>473</sup>.

Ainsi, l'avocat peut désormais se voir confier en sa qualité de fiduciaire la gestion des intérêts de ses clients. Cette structuration des relations entre l'avocat et ses clients repose essentiellement sur une relation de confiance<sup>474</sup>. Les avocats possèdent à cet égard un avantage concurrentiel certain sur les banquiers et les assureurs. Cette confiance s'instaure dans la durée avec le sportif et se bâtit sur la notion de responsabilité, étant entendu que le sportif et l'avocat connaissent des domaines de responsabilité différents<sup>475</sup>. Leurs relations

---

<sup>470</sup> V. section 3, « La Fiducie, Consécration de la fiducie », Lamyline. V. également Décret n° 2009- 1627 du 23 décembre 2009 relatif à l'exercice de la fiducie par les avocats.

<sup>471</sup> Loi n° 2008-776 du 4 août 2008.

<sup>472</sup> F. Lefebvre, *La fiducie Mode d'emploi, Mémento pratique*, 2<sup>ème</sup> éd., 2009, p. 133

<sup>473</sup> M. Vivant, L. Kaczmanek, *Propriété fiduciaire et droits des intervenants à l'opération*, Dalloz 2009, p. 1845.

<sup>474</sup> Le mot fiducie vient du latin « fides » qui signifie « confiance ».

<sup>475</sup> Art. 2026 C. civ. relatif à la responsabilité de l'avocat.

contractuelles s'assoient sur une confiance mutuelle qui aura pour finalité d'instaurer une stratégie « *win-win* ».

Pour répondre à ces différents objectifs, une « plateforme » juridique dédiée au service des différents acteurs sportifs est donc mise en place.

Un sportif a tout loisir de transférer la gestion de son/ses droit(s) et, notamment, le droit exclusif d'exploiter les attributs de sa personnalité (image, etc.). L'outil fiduciaire permet aussi à un fiduciaire d'aider un investisseur à gérer son actionnariat. Le fiduciaire dispose donc d'une plénitude de compétences et peut intéresser différents acteurs.

### ***B. Une solution alternative en cas de difficultés rencontrées par un actionnaire***

Concrètement, la mission du fiduciaire consiste à exercer les droits en lieu et place de l'actionnaire, tout en prenant en considération (i) le contrôle de la gestion du club, (ii) la bonne et due forme des activités contractuelles et réglementaires du club (par exemple, les transferts, le recrutement de joueurs, etc.), (iii) les intérêts de l'actionnaire devant les autorités françaises et européennes, y compris devant la LFP et la DNCG.

L'opération fiduciaire est celle par laquelle un constituant, actionnaire et/ou dirigeant de club, transfère l'ensemble de ses droits, de ses biens ou de ses sûretés à un avocat fiduciaire<sup>476</sup>, à charge pour ce dernier d'agir dans un but déterminé conformément aux règles de déontologie instaurées par le Conseil national du barreau<sup>477</sup>. Cet outil, la fiducie, permet de transférer de manière temporaire le droit de propriété d'un bien au bénéfice d'un tiers (le fiduciaire) chargé, le cas échéant, de le conserver ou de le restituer à une échéance déterminée<sup>478</sup>.

---

<sup>476</sup> La loi du 4 août 2008 introduit le principe selon lequel les avocats peuvent avoir la qualité de fiduciaire aussi bien d'une fiducie à titre de garantie qu'à des fins de gestions. V. également l'article 6-2-1 du règlement intérieur national de la profession d'avocat, qui admet la possibilité pour un avocat d'exercer une activité de fiduciaire.

<sup>477</sup> Devoir de transparence et de loyauté de l'avocat fiduciaire, respect du secret professionnel et indépendance de l'avocat.

<sup>478</sup> II. 176-10, Lamyline, 2011



Outre sa soumission aux règles de déontologie<sup>479</sup>, l'avocat dispose d'un avantage concurrentiel sur les différents intermédiaires, puisqu'il est tenu de souscrire une assurance responsabilité civile professionnelle ainsi qu'une autre assurance relative à la restitution des fonds, et effets de commerce transférés dans le patrimoine d'affectation<sup>480</sup>. Cette obligation offre aux acteurs du monde du sport une garantie certaine.

En l'espèce, la mission consiste pour l'avocat fiduciaire à trouver un nouvel investisseur potentiel ou un financement, sur le long terme, par un co-investisseur (majoritaire ou minoritaire dans l'organigramme capitalistique du club) pour la société sportive afin de rendre le club plus compétitif, tant sur le plan sportif que financier. Nous l'aurons compris, la mission du fiduciaire sera d'identifier un possible acheteur.

Par conséquent, une cession des actions du club sportif peut s'effectuer au profit d'une tierce partie. La mission d'administration et de gestion des titres par le fiduciaire permettra aussi de développer et d'étoffer le portefeuille des partenaires et sponsors du club. En contrepartie de la réalisation de ces objectifs, l'avocat fiduciaire proposera à l'actionnaire principal du club (constituant), de prendre en fiducie l'ensemble de ses titres pour mener à bien et à son terme cette mission. La mise en place d'un schéma fiduciaire pourra porter sur l'intégralité des titres constituant le capital de la SASP ou seulement ceux détenus par une seule personne physique<sup>481</sup>. Il convient de préciser que la fiducie pourra porter sur des actions nouvellement émises par la SASP, et dont le nombre et le prix d'émission seront préalablement déterminés selon une entente conclue entre le fiduciaire et le constituant. Ces titres seront, en tout état de cause, restitués à la fin de la convention de fiducie et de la mission d'avocat fiduciaire, dans la mesure où les objectifs ne seraient pas atteints.

---

<sup>479</sup> S. Tandeau de Marsac, « La déontologie de l'avocat fiduciaire », *Droit et patrimoine* n° 228, septembre 2014, pp. 40-44.

<sup>480</sup> Art. 18 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008, « *les activités du fiduciaire doivent faire l'objet d'assurances spéciales qui sont contractées à titre individuel ou collectif* ». « Elle est égale à 5 % de la valeur des biens s'il s'agit d'immeubles et 20 % pour les autres biens ». V. aussi S. Prigent, « Premiers pas en fiducie dans le Code civil », études, AJDI, avril 2007 : « *la fiducie permet d'organiser un transfert limité et temporaire de la propriété et surtout d'isoler des biens au sein d'un patrimoine d'affectation autonome, c'est-à-dire soustrait au gage des créanciers du constituant et du fiduciaire* ». V. art. 6.2.1.2 du règlement intérieur national de la profession d'avocat.

<sup>481</sup> Le fiduciaire sera alors titulaire d'un bloc majoritaire du capital de la société sportive professionnelle.

En résumé, la mission du fiduciaire s'articulera sur trois points. De prime abord, il devra exercer l'ensemble des droits et des obligations attachés à la propriété des actions détenues en fiducie (droit de vote et droit de perception du dividende sous réserve de le reverser aux constituants). Ensuite, il aura la possibilité de se faire élire administrateur pour exercer sa mission de gestion, d'administration et de disposition des actions. Enfin, le fiduciaire sera susceptible d'engager toute procédure relative à un transfert de propriété du club (négociation, rédaction, lettre d'intention/ d'engagement) au profit de toute personne physique ou morale.

L'actionnaire principal conservera, pendant toute la mission fiduciaire, le contrôle de la SASP pour exercer d'une part son influence sur les décisions émanant de la société sportive et d'autre part, ne pas remettre en cause le régime fiscal des titres de participation<sup>482</sup>. En effet, ces opérations fiduciaires seront guidées par un principe général de neutralité fiscale<sup>483</sup> tel qu'édicté dans la loi n° 2007-211 du 19 février 2007<sup>484</sup>. Ainsi, si le constituant détient le contrôle de la fiducie en qualité de mandataire social du club sportif et que le fiduciaire exerce les prérogatives d'un ou des actionnaires, la qualification des titres retenus chez le constituant et transférés dans le patrimoine du fiduciaire reste inchangée<sup>485</sup>. Ce régime de neutralité fiscale pourra être appliqué si et seulement si le contrat de fiducie stipule que le constituant est l'un des bénéficiaires de l'opération.

De plus, pour éviter toute confusion, le transfert des titres qui composeront le patrimoine fiduciaire d'affectation fera l'objet d'un compte distinct des comptes professionnels et personnels du fiduciaire<sup>486</sup>. Les biens et titres transférés seront inscrits dans les comptes de la fiducie pour la valeur comptable qu'ils avaient chez le constituant<sup>487</sup>. Cette

---

<sup>482</sup> Exonération des parts ou actions revêtant le caractère de titres de participation sur le plan comptable.

<sup>483</sup> Art. 238 *quater* A du CGI.

<sup>484</sup> Principe de neutralité fiscale réaffirmé à l'article 18 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008.

<sup>485</sup> F. Lefebvre, *La fiducie mode d'emploi*, 2<sup>ème</sup> éd., 2009, p. 172. V. notamment R. Mortier, F. Le Mentec, « Fiscalité de la fiducie : la neutralité à tout prix », *Droit et patrimoine* n° 171, 2008, p. 82.

<sup>486</sup> Selon plusieurs auteurs, la constitution de plusieurs patrimoines distincts est une violation des principes d'unicité et d'indivisibilité du patrimoine. V. en ce sens, C. Aubry, C. Rau, *Droit civil français*, Librairies technique, 6<sup>ème</sup> éd., 1953.

<sup>487</sup> Ph. Neau-Leduc, « Les apports de l'analyse comptable et fiscale à la théorie générale de la fiducie », *Colloque la fiducie dans tous ses états*, association Henri Capitant, 2011, p. 46.

neutralisation n'est effective que si le constituant exerce un contrôle sur la fiducie<sup>488</sup>. Si ces critères ne sont pas respectés, l'absence de contrôle étant soulevée, les titres seront inscrits pour leur seule valeur vénale. Le régime de faveur prévu par l'article 238 *quater* B et relatif aux opérations de fusion sera alors applicable<sup>489</sup>. Les avocats fiduciaires qui mettent en œuvre cet outil ne doivent pas être découragés par un régime fiscal trop rigide. C'est en ce sens que le législateur a évoqué un principe de transparence de la fiducie. Le constituant demeure fiscalement titulaire des biens et droits apportés en fiducie<sup>490</sup>. La créance du constituant est égale à la valeur des biens transférés dans le patrimoine fiduciaire. La fiducie ne constitue donc pas un moyen d'évasion fiscale<sup>491</sup>. Un trust, enregistré dans les îles Vierges britanniques<sup>492</sup> ou dans les îles Caïmans, est un outil permettant l'évasion fiscale, dans la mesure où la pression fiscale y est quasiment nulle, contrairement à une fiducie régie par les articles 2011 et suivants du Code civil et enregistrée sous le droit français conformément à l'article 2019 du Code civil. L'administration fiscale ne nourrit aucune crainte vis-à-vis de ce type d'ingénierie contractuelle qui ne vise pas à éluder l'impôt.

Le constituant, actionnaire, garde la possibilité de désigner un tiers protecteur<sup>493</sup> qui sera chargé de la protection des intérêts du constituant dans le cadre de l'exécution de la convention de fiducie. Ce tiers bénéficiera donc d'un droit de regard sur l'activité du fiduciaire. De surcroît et dans le cadre d'une bonne gestion, le fiduciaire devra rendre compte de l'exécution de sa mission, chaque fois que l'actionnaire lui en fera la demande par écrit. Ce compte-rendu prendra la forme d'une synthèse écrite, adressée par courriel, des actions engagées par le fiduciaire dans le cadre de sa mission et des résultats obtenus. On peut aussi inclure dans le contrat de fiducie une clause prévoyant que le fiduciaire devra remettre au

---

<sup>488</sup> *Op.cit.*, selon Ph. Neau-Leduc, « le contrôle est défini par le respect de deux au moins des trois critères suivants : le constituant doit conserver un pouvoir de décision sur le bien transféré ; le constituant doit avoir la capacité de bénéficier de la majorité des avantages économiques de la fiducie et il doit assumer la majorité des risques ».

<sup>489</sup> Une déclaration d'existence de la fiducie doit être déposée.

<sup>490</sup> A. Hinfray, V. Miailhe, *La fiducie et son régime fiscal*, *Gazette du palais*, 17 juin 2014, n° 166 à 168, pp. 13-21 : « La transparence fiscale rend le constituant personnellement redevable des résultats générés par l'activité fiduciaire à raison du patrimoine transféré », p. 17

<sup>491</sup> C. Robbez-Masson, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LGDJ, 1990, p. 27.

<sup>492</sup> On compte plus de 180 gestionnaires de trusts dans ces territoires.

<sup>493</sup> La loi du 19 février 2007 instituant la fiducie a prévu la possibilité, pour le constituant, de désigner un tiers protecteur qui pourra agir en lieu et place du fiduciaire.

constituant tous les documents qui lui auront été communiqués en sa qualité d'actionnaire (lettre de convocation, texte des résolutions, rapport des dirigeants...) <sup>494</sup>.

La fiducie représente en effet un véritable outil d'organisation de l'actionnariat d'un club de football. Il pourrait être utilisé par l'ensemble des clubs professionnels de football composant notre championnat, particulièrement si l'actionnaire étranger rencontre des difficultés d'adaptation.

De plus, la mission du fiduciaire tient compte de la construction d'une image forte et fiable de l'investisseur en France et dans l'industrie du football en général.

La fiducie gestion que nous venons d'aborder se différencie de la fiducie sûreté <sup>495</sup> car cette dernière répond en sus à des règles d'ordre public.

### ***C. L'option pour une fiducie sûreté, gage des créanciers***

À ce sujet, la qualification juridique retenue dépend de l'activité du fiduciaire. En effet, les articles 2011 du Code civil et suivants ne différencient pas les différentes formes de fiducies <sup>496</sup>. Le constituant étant une personne physique ou une personne morale, il peut transférer une créance dans le patrimoine d'affectation composé par le fiduciaire. Car un établissement financier qui prêterait de l'argent au club récupérerait en contrepartie les titres en gage de sûreté. L'objet de la fiducie sûreté serait donc de transférer à un fiduciaire ou à une banque, des biens à titre de garantie d'une créance professionnelle <sup>497</sup>. Cet établissement financier gèrera alors les biens transférés pour le compte du constituant. La fiducie sûreté s'accompagnerait d'une convention de mise à disposition, dans laquelle serait stipulé que le constituant conserve l'usage et la jouissance des biens donnés en garantie <sup>498</sup>. L'objectif est

---

<sup>494</sup> A.-S. Poncet, *La fiducie : question pratiques dans le cadre d'un engagement de cession de titres de société*, Option Finance, n° 1259, 3 mars 2014, p. 29.

<sup>495</sup> Ph. Dupichot, « La fiducie sûreté en pleine lumière », *JCP E*, 2009, n° 132.

<sup>496</sup> La fiducie peut prendre la forme d'une fiducie gestion, d'une fiducie sûreté, voire d'une fiducie transmission.

<sup>497</sup> B. Mallet-Bricout, « Quelle efficacité pour la nouvelle fiducie sûreté », *Droit et patrimoine* n° 185, 2009, p. 2.

<sup>498</sup> R. Dammann, A. Albertini, « L'avocat face à la fiducie », *JCP E*, 10 octobre 2011, pp. 15-19 : le constituant conserverait ses droits de vote et la perception des dividendes.

que le constituant conserve l'usage du bien, objet de son activité professionnelle, pour la réalisation de cette activité<sup>499</sup>.

Il convient de différencier une fiducie sûreté qui porterait sur des titres, d'un système de nantissement de titres. En effet, les banquiers recherchent de plus en plus des instruments juridiques et financiers sécurisés et ne désirent pas encourir le risque de se voir devancer par d'autres créanciers (situation pouvant se produire en cas d'hypothèques ou de présence de gages...) <sup>500</sup> et ne souhaitent pas non plus attendre une éventuelle vente judiciaire pour être payés<sup>501</sup>.

En cas de non-remboursement de la créance, le fiduciaire pourrait conserver les biens et titres transférés dans son patrimoine. Si le remboursement de la créance est honoré, le fiduciaire restituera lesdits biens à l'expiration de la convention de fiducie.

Tout comme la loi portant sur l'avocat mandataire sportif<sup>502</sup> le prévoit, l'avocat dispose d'une plénitude de compétences dont il ne fait pourtant pas usage<sup>503</sup>. Le législateur ne cesse d'octroyer des compétences supplémentaires aux avocats, mais ces derniers n'utilisent pas ou insuffisamment leurs prérogatives<sup>504</sup>. Pourtant, ce mécanisme est novateur et permet d'apporter de réelles solutions, tant au niveau des sportifs que des clubs.

La préservation et la défense de ses intérêts ne pourront jamais être mieux exercées par une profession qui requiert l'indépendance, la fiabilité et la confidentialité, que si elle n'hésite pas à appliquer l'ensemble des facultés qui lui sont offertes.

---

<sup>499</sup> X. Boutiron, « Les outils de protection du patrimoine de l'entrepreneur », *Droit et patrimoine* n° 190, 2010, p. 3.

<sup>500</sup> B. de Belval, « Quelques observations sur l'avocat et la fiducie », *Lamy droit des affaires*, n° 47, 2010.

<sup>501</sup> Ordonnance n° 2008-1345 du 18 décembre 2008 portant réforme du droit des entreprises en difficulté. V. notamment l'ordonnance n° 2009-104 du 30 janvier 2009 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme. Lors d'une procédure de redressement judiciaire, les créanciers ne peuvent activer leur garantie qu'en cas de cessation de paiement. Cependant, dans le cas d'une liquidation judiciaire, dès l'ouverture de la liquidation, les créanciers peuvent mettre en œuvre leur garantie.

<sup>502</sup> Loi n° 2011-331 du 28 mars 2011 dite de modernisation des professions juridiques et judiciaires.

<sup>503</sup> Seulement deux avocats sont inscrits à l'association des avocats fiduciaires (AFIDU).

<sup>504</sup> Loi n° 70-9 du 2 janvier 1970, dite loi Hoguet, réglementant les conditions d'exercice des activités relatives à certaines opérations portant sur les immeubles et les fonds de commerce, l'avocat pouvant agir comme mandataire en matière de transactions immobilières. V. P.6.2.0.4 du règlement intérieur du barreau de Paris, annexe XIV.

Dans le cadre de sa mission, le fiduciaire pourra entreprendre toutes procédures relatives à un transfert de propriété d'un club. A ce titre, l'actionnaire ciblé par le fiduciaire et susceptible d'entrer au capital de la SASP permettrait d'accroître ses sources de financement, de manière à concurrencer les clubs européens sur le plan économique. Cependant, des solutions peuvent être préconisées par les organes européens de régulation afin de rétablir l'équité sportive.

## *Section 2 : Des solutions au niveau communautaire pour rétablir l'équité sportive*

Des solutions existent, mais force nous est de constater qu'il subsiste une absence d'harmonisation européenne en matière sportive. Cette absence d'harmonisation se fait aux dépens des clubs français soumis à la rigueur juridique et financière exercée sur leur territoire. Nous sommes donc les témoins d'une situation, en ce domaine, très hétérogène des clubs de football européens.

### **§1. L'absence de régulation européenne induit certains comportements**

Les sociétés sportives françaises sont soumises à l'autorité d'un organe qui surveille la bonne « santé » financière des clubs. Cet organisme est la Direction Nationale du Contrôle de Gestion (appelée communément DNCG). Elle assure la gestion administrative et financière des clubs de football professionnel. Le rugby, lui aussi, est doté d'un organisme de surveillance qui se nomme la Direction Nationale d'Aide et de Contrôle de Gestion (DNACG)<sup>505</sup>.

La DNCG veille à la pérennité des clubs et assure l'équité des compétitions sans la fausser : elle peut infliger des sanctions aux clubs qui sont endettés. Elle peut les interdire de recrutement ou les rétrograder dans des divisions inférieures. Cette exigence de rigueur financière<sup>506</sup> a assaini le championnat français. Elle a aussi permis d'obtenir une plus grande transparence financière et fiscale des différents clubs qui constituent notre championnat.

---

<sup>505</sup> CDES, « La DNACG sanctionne un club professionnel de rugby », *Jurisport* n° 98, mai 2010, p. 13.

<sup>506</sup> Art. 11 du règlement de la DNCG : La DNCG procède au contrôle juridique et financier des clubs.

Les allemands disposent d'un modèle similaire, avec une structure capable de surveiller le ratio recettes/dépenses des clubs. Le Bayern Munich est un club modèle pour certains clubs européens, « *d'une stabilité financière à toute épreuve* »<sup>507</sup> et « *le Bayern conjugue toujours ambition sportive et résultat économique* ». Il est notoire que le club bavarois a réussi l'exploit d'aligner son vingtième exercice bénéficiaire consécutif. Ses profits nets sont, certes, plutôt modestes puisqu'ils n'ont pas dépassé 1.3 million d'euros pour un chiffre d'affaires total de 328.5 millions d'euros.

L'équipe allemande parvient régulièrement au sommet européen, notamment en Ligue des champions, et se classe chaque année parmi le trio de tête de son championnat national. Un organe de régulation existe donc en Allemagne et assure un rôle similaire à celui de la DNCG française. Ce modèle allemand démontre que les clubs peuvent très bien être régulés par des instances qui harmonisent les conditions de concurrence.

Au niveau de la Première Ligue anglaise, aucun club ne fait figure d'exception dans ce championnat qui est très endetté : on pouvait comptabiliser une dette totale nette de 2,83 milliards d'euros pour l'exercice 2009-2010. Les Anglais ont la culture de l'investissement<sup>508</sup> : en effet, Chelsea et Manchester United ont contracté des dettes colossales qui atteignent respectivement 792 millions d'euros et 772 millions d'euros. Ces sommes représentent à peu près 40 % de l'endettement total des clubs anglais.<sup>509</sup>

Sur les vingt clubs composant la Première Ligue anglaise, seize affichaient un déficit sur la saison 2009-2010. Les recettes des clubs anglais sont énormes, mais en 2010, une dette de 548 millions d'euros a été enregistrée, « *portant la dette nette à 2,83 milliards d'euros soit 453 millions d'euros de plus que le chiffre d'affaires total*<sup>510</sup> ».

Monsieur Arsène Wenger a déclaré à cet égard, qu'« *il y a des clubs qui dépensent 1500 £ quand ils en gagnent 1000 £, tout ce que je sais, c'est que si une entreprise continue comme ça, elle va à la faillite* ».

---

<sup>507</sup> *L'Equipe*, « Le Bayern, un miracle économique », 8 décembre 2011.

<sup>508</sup> Société Ineum Consulting, Vincent Chaudel, entretien, rapp. Besson, 2008.

<sup>509</sup> *Op.cit.*, E. Besson, « Les clubs anglais face à la crise », novembre 2008.

<sup>510</sup> *Op.cit.*, CDES, *Jurisport* n°111, juillet/août 2011, p. 13 et s.

Les clubs anglais sont fortement touchés par la crise. Le modèle économique anglais repose en effet sur la propension du public à consommer<sup>511</sup>. Dans le cas du football, en plus de vendre un billet, les stades anglais offrent une multitude de services.

Les clubs évoluant dans le championnat italien sont soumis à de nombreux contrôles organisés par la fédération italienne<sup>512</sup>. Le législateur italien, dans ses travaux préparatoires, souhaitait qu'un club qui débute une compétition soit en mesure de la terminer. Depuis une loi du 23 mars 1981<sup>513</sup>, les clubs italiens peuvent être contrôlés jusqu'à trois fois par saison sportive par la Co.Vi.So.C. À l'issue de ce contrôle, les clubs doivent satisfaire plusieurs critères (d'ordre organisationnel, structurel et financier). Contrairement à la DNCG, la Co.Vi.So.C. remplit une mission de conseil. La particularité de ce système réside dans le fait que les fédérations sportives nationales peuvent agir à l'encontre des clubs sur le fondement de l'article 2409 du Code civil italien<sup>514</sup> en cas de mauvaise gestion et d'impossibilité pour ces clubs de faire face à leurs engagements financiers. La ligue de football italienne va prononcer des amendes, des sanctions disciplinaires ou retirer des subventions. Le système a fonctionné car l'Italie connaissait une importante crise financière lors de la saison sportive 2003/2004. En effet, la dette totale des clubs de Série A s'élevait à 1.9 milliards d'euros pour un chiffre d'affaire annuel de 1.15 milliard d'euros<sup>515</sup>. Les mesures « Salva Calcio »<sup>516</sup> d'août 2003 ont permis de régulariser de nombreuses dettes<sup>517</sup>. Depuis la saison sportive 2010/2011, plus aucune sanction n'a été prononcée concernant un club de Serie A<sup>518</sup>.

---

<sup>511</sup> F. Bolotny, économiste au centre de droit et d'économie du sport de Limoges.

<sup>512</sup> CDES, « Régulation : ça bouge dans le foot italien », *Jurisport* n° 131, mai 2013, p. 13.

<sup>513</sup> Loi n° 91 du 23 mars 1981

<sup>514</sup> Art. 13 de la loi n°91 du 23 mars 1981.

<sup>515</sup> CDES, *Rev. juridique et économique du sport* n° 71, « la crise financière du football en Europe : quelle exception française ? » juin 2004, p. 89. V. également, G. Ascari, S. Morrow, « La crisi finanziaria di calcio », Rimini, Oxford university press, 13 mars 2004. .

<sup>516</sup> Ces mesures étaient de deux ordres : elles consistaient dans l'étalement des indemnités de transferts sur une durée d'amortissement plus importante que celle prévue initialement. De plus, les clubs de Serie A se voyaient octroyer un délai supplémentaire pour le remboursement de leur dette fiscale et sociale respective.

<sup>517</sup> Les deux clubs romains (Lazio de Rome et l'AS Rome) comptabilisaient plus de 520 millions d'euros de dette.

<sup>518</sup> Pertes moyennes de 10 millions d'euros pour un club de Série A et de 4 millions d'euros pour un club de Serie B.



Le contrôle financier des clubs anglais n'est pas orchestré par une institution. Les 92 clubs professionnels anglais sont soumis aux règles du droit commercial classique. Le législateur a désiré favoriser la transparence : il a créé une chambre de compensation<sup>519</sup>. Ce système, qui ressemble à la Carpa<sup>520</sup>, mis en place pour la rémunération des avocats, contribue à l'amélioration de la visibilité sur les modes de rémunération des agents sportifs. Ainsi, les honoraires des agents sont publiés<sup>521</sup> : états financiers, arriérés de salaires des joueurs et du staff technique... Les anglais ont installé leur propre système de contrôle, proche de celui que nous allons aborder, celui du fair-play financier, avec toutefois des barèmes différents de ceux de l'UEFA. Cependant, l'esprit est le même : l'argent frais qui rentre doit être réinvesti dans des structures pour éviter qu'il ne soit essentiellement réinjecté dans le salaire des joueurs et les honoraires des agents.

Les organes de régulation européens, tels que l'UEFA, doivent jouer un rôle majeur dans ce processus d'harmonisation. La mise en place du fair-play financier est une des solutions envisageables dans l'installation de ce processus. Néanmoins, cette règle comporte des limites et fait l'objet de nombreuses critiques de la part des praticiens du sport professionnel.

## **§2. L'instauration progressive du fair-play financier**

Cependant, l'exigence de rigueur de la France s'exporte bien mal en Europe<sup>522</sup>. Comme nous allons le voir par la suite, une régulation européenne s'avère pourtant impérative pour préserver le football et harmoniser les systèmes entre les pays.

---

<sup>519</sup> M. Moreuil, head of european public policy Premier League, Assises de droit du sport, 2<sup>ème</sup> éd., 9 octobre 2014.

<sup>520</sup> Caisse autonome des règlements pécuniaires des avocats.

<sup>521</sup> V. D. Bailly, *10 propositions pour un sport plus éthique*, Sénat, juillet 2013, p. 3 : « *Le système de suivi britannique a pour objectif de suivre à la fois les transferts domestiques et internationaux, mais aussi les commissions d'agents. La garantie et la sincérité des paiements effectués dans le cadre des transferts sont contrôlées par un système de suivi des flux financiers, qui transitent via une chambre de compensation indépendante* ».

<http://www.senat.fr/commission/cult/index.html>. La recommandation serait de s'inspirer du système britannique, en prévoyant une chambre de compensation pour tous les transferts de joueurs dans le sport professionnel.

<sup>522</sup> *Op.cit.*, J.-P. Denis, p. 20.

Prenons le cas de l'Espagne : il n'existe pas d'organe similaire à la DNCG susceptible de contrôler la gestion administrative et financière du Real de Madrid. Les finances du club se trouvent dans un état critique, puisqu'il comptabilise une dette de 660 millions d'euros, alors qu'il s'agit du club le plus riche du monde<sup>523</sup>. La Ligue espagnole de football affichait elle-même une dette de 3.4 milliards d'euros, à laquelle participait le Football Club de Barcelone, avec un déficit de 549 millions d'euros, et le Football Club de Valence, avec une dette de 470 millions d'euros.<sup>524</sup>

En effet, des clubs fortement endettés, comme c'est le cas en Angleterre ou en Espagne, continuent pourtant d'augmenter les salaires de leurs joueurs soit pour les conserver, soit pour attirer de nouveaux talents. Bien que l'Espagne subisse une période de crise avec un taux de chômage record, certains clubs espagnols recrutent des joueurs en leur offrant des salaires très élevés, et ce, nonobstant des dettes abyssales (la seule dette fiscale des clubs ibériques a augmenté de 150 millions d'euros sur les quatre dernières années).

Il convient d'ailleurs de mettre en exergue le fait que six des vingt clubs composant le championnat espagnol, ont été placés en redressement judiciaire après leur cessation de paiement.

En 2012, la dette des clubs espagnols atteignait 752 millions d'euros<sup>525</sup> (sommes annoncées publiquement par le gouvernement espagnol). Le Conseil supérieur du sport (CSD) a indiqué à ce sujet que ces clubs devraient prochainement s'acquitter de leur dette auprès du fisc espagnol<sup>526</sup>.

L'UEFA avait, dans un premier temps, tenté d'assainir les situations budgétaires des plus grands clubs européens : ils devaient se mettre en conformité avec des normes administratives, juridiques et financières, sous peine de se voir exclure des compétitions de

---

<sup>523</sup> A. Barajas Alonso, C. M. Fernandez-Jardon, L. Crolley, « Does sports performance influence revenues and economic results in Spanish football ? », <http://www.ssrn.com>, 2005.

<sup>524</sup> *L'Equipe*, « Situation financière des clubs Espagnols lors de la saison 2009/2010 », 2010. V. *Eurosport*, « Malgré les dettes et le fair-play financier, Real et Barça dépensent à tout va : voici pourquoi », 13 octobre 2014.

<sup>525</sup> CDES, « 489,93 millions pour les clubs de première division et 78,18 millions pour ceux de seconde division et 78,18 millions d'euros pour les catégories inférieures », *Jurisport*, avril 2012.

<sup>526</sup> Les modalités de paiement font l'objet d'une négociation entre le Conseil supérieur du sport ainsi que la Ligue espagnole, source AFP, avril 2012. V. également, CDES, « Le football espagnol : un modèle non viable », *Jurisport* n° 126, 2012, p. 13.

football européennes. Ces clubs devaient aussi se soumettre à un certain cadre juridique plus ou moins contraignant, comme l'encadrement des aides publiques, par exemple.

La protection des jeunes joueurs issus du centre de formation des clubs concernés et l'harmonisation du statut juridique et fiscal des clubs, représentent aussi une priorité de premier ordre pour le sport professionnel européen<sup>527</sup>.

Le premier pas d'une régulation européenne a été franchi par le biais du « système de l'octroi de licences », lors de la saison 2004/2005. Les clubs soumis à une procédure pour motifs financiers et autres se voyaient refuser par l'UEFA leur licence d'accès aux compétitions européennes. Certes, la nécessité d'une concurrence entre les clubs s'avère indispensable et constitue l'essence même du sport professionnel et du football, mais cette concurrence doit être saine financièrement et administrativement. En outre, l'équité des compétitions sportives doit être préservée.

C'est bien là l'objectif du fair-play financier, porté par monsieur Platini, qui désire assainir le sport professionnel. Le président de l'UEFA estime « *qu'un club ne doit pas dépenser plus d'argent qu'il ne peut en générer* ». Il poursuit en déclarant que l'instauration de ce fair-play financier doit rendre le football plus juste et plus moral.

Monsieur Karl-Heinz Rummenigge, président de l'ECA (European clubs association), et membre du conseil d'administration du Bayern de Munich, avait coutume de dire que « *le fair-play financier est une nécessité, faute de quoi les clubs européens iront dans le mur* ».

Le cinquième rapport de Benchmarking de l'UEFA<sup>528</sup> de 2011 a eu pour objet d'analyser et de commenter les développements en matière de gouvernance et de finances dans le football interclubs européens. Ce rapport a précisé des chiffres clés, dont deux nous intéressent dans le cadre de l'étude que nous développons dans cette partie de notre thèse. En effet, l'ensemble des pertes nettes pour les clubs de première division s'élevait, selon le rapport, à 1 179 000 000 €<sup>529</sup>, soit près du double de la somme enregistrée l'exercice précédent.

---

<sup>527</sup> *Op.cit.*, J.-P. Denis, p. 41.

<sup>528</sup> Site officiel de l'UEFA, *Rapp. de Benchmarking sur la procédure d'octroi de licence aux clubs*, cinquième rapp., « Panorama du football européen », exercice 2011. pp. 38-39. <http://www.uefa.com>,

<sup>529</sup> Dettes enregistrées lors de la saison 2010/2011.

De surcroît, on y apprend qu'environ 54 % des clubs qui se sont qualifiés pour l'UEFA « Champion's League et l'Europa League », lors de la saison 2010/2011 « *seraient en infraction avec la règle de l'équilibre financier*<sup>530</sup> ». L'objectif du fair-play financier doit donc reposer, selon le règlement édicté par l'UEFA, sur une période de surveillance s'étalant de l'année 2012 à l'année 2015. La santé financière des clubs sera alors méticuleusement surveillée, et un déficit de 5 millions maximum sera alors autorisé. Il convient de souligner qu'un plus large déficit ne sera toléré que s'il est couvert par les actionnaires du club<sup>531</sup> concerné.

La mesure approuvée par le comité exécutif de l'UEFA a pour but de pérenniser le football sur le long terme dans une conjoncture économique difficile. Sa viabilité doit être préservée, sachant que cet objectif passe évidemment par un équilibre budgétaire des clubs et une rigueur disciplinaire stricte dans leur gestion.

Monsieur Gianni Infantino, secrétaire général de l'UEFA, dans un entretien accordé au journal *L'Équipe*, estimait que malgré la crise financière qu'a pu connaître l'Europe, le football n'a pas à se plaindre, les revenus étant toujours en hausse. « *Le problème ne concerne pas la hausse des entrées d'argent, mais le fait que les dépenses croissent à un rythme plus élevé que celui des recettes* », ajoutait-il « *c'est pour cette raison que nous avons développé les règles du fair-play financier, lesquelles vont récompenser les clubs bien gérés. Ces règles de fair-play édictent en gros qu'un club ne peut pas dépenser plus d'argent qu'il n'en génère. Elles vont ramener un peu plus de rationalité dans le football et récompenser ceux qui respectent les règles, qui ont un plan économique sain et viable.* »<sup>532</sup>

En vertu de la règle du seuil de rentabilité, les grands clubs européens ne pourront pas dépenser plus que les recettes qu'ils génèrent<sup>533</sup>. Cette règle est essentielle et quel que soit l'argent récolté par les clubs, ces derniers devront veiller très attentivement à leur politique budgétaire et financière : réduction ou du moins non-augmentation de leur masse salariale,

---

<sup>530</sup> Site officiel de l'UEFA, art. 60 du *règlement de l'UEFA sur l'octroi de licence aux clubs et le fair-play financier*, éd. 2015, p. 41 qui définit la notion d'équilibre financier.

<sup>531</sup> Un déficit de 45 millions d'euros sera alors autorisé dans la période de surveillance et par la suite, un déficit de 30 millions d'euros, de 2015 à 2018.

<sup>532</sup> *L'Équipe*, « Gianni Infantino s'exprime sur le fair-play financier », 30 août 2011.

<sup>533</sup> Dossier « le fair-play financier pour la stabilité du football européen », *Profession football* n° 68, mars-avril 2011, pp. 6-7.

investissement dans des structures sportives. En outre, ils devront s'acquitter de leurs dettes en temps et en heure.

L'UEFA a mis en place un panel de contrôles financiers des clubs, lequel se compose d'experts financiers et juridiques indépendants qui procéderont à la vérification des licences accordées (critères définis par l'UEFA).<sup>534</sup>

L'instauration par l'UEFA du système de licence, a permis de contrôler et de sanctionner les clubs demandeurs. Dans le rapport *Accroître la compétitivité des clubs professionnels*<sup>535</sup>, nous relevons que sur 655 clubs ayant sollicité une licence UEFA lors de la saison 2007/2008, 101 ont obtenu une réponse négative, ce qui représente 15 % de rejets, dont 59 % étaient basés exclusivement sur des critères d'ordre financier<sup>536</sup>.

Des sanctions dissuasives sont également prévues pour imposer cette rigueur financière. Elles seront prononcées par l'UEFA et peuvent aller de l'interdiction pour un club de recruter un joueur, jusqu'à l'exclusion d'une compétition officielle.

Cette théorie, pourtant aisément appréciable par l'ensemble du sport européen, sera difficilement applicable. Si le Real de Madrid et Manchester United se retrouvent à nouveau dans l'impossibilité d'honorer leurs dettes, est-il véritablement possible d'envisager l'exclusion des compétitions officielles de ces grands acteurs du football européen ? La puissance économique et l'attractivité que génèrent ces clubs pour les compétitions ne gagneront-elles pas face à l'équité sportive et la rationalité exigées par cette compétition ? Nous pouvons raisonnablement et légitimement en douter.

De surcroît, monsieur Olivier Clerc s'interroge sur la notion même de fair-play financier<sup>537</sup>, laquelle contraint les clubs professionnels à équilibrer leurs comptes. En vertu de la règle du seuil de rentabilité<sup>538</sup> citée ci-dessus, l'auteur pose la question de savoir si les investissements à perte, qui sont souvent critiqués comme étant à l'origine de ces disparités,

---

<sup>534</sup> UEFA, *Réunion sur le fair-play financier*, 16 octobre 2009, consultable sur le site officiel UEFA : <http://www.uefa.com/>

<sup>535</sup> *Ibid.*

<sup>536</sup> *Rapp. de benchmarking sur la procédure d'octroi de licence aux clubs*, « Système d'octroi de licence UEFA en chiffres », exercice financier 2010, pp. 12-24 consultable sur <http://www.fr.uefa.com>, v. également *op.cit.*, E. Besson, p. 57.

<sup>537</sup> O. Clerc, « Le football entre compétitivité financière et sportive », *Cah. dr. sport* n° 21, 2010, p. 29.

<sup>538</sup> Un club ne peut pas dépenser plus que les revenus qu'il génère.

demeureront comptabilisés dans les revenus du club. Les investissements privés (ou à fonds perdus), très répandus dans le monde du football professionnel, n'étant pas soumis à une contrainte financière de retour sur investissement, «*faussent l'équité économique selon laquelle la sanction du marché départage les concurrents*», et par conséquent, l'équité sportive. Un rapport du Sénat estime que de tels financements sont prohibés lorsqu'ils sont octroyés par un État<sup>539</sup>. Une des grandes critiques que nous pourrions formuler à l'égard du fair-play financier est que son règlement ne prend pas en compte l'endettement cumulé des clubs, mais uniquement le déficit. De ce fait, et bien que le fair-play financier poursuive des objectifs légitimes, le règlement n'atteint pas les véritables problèmes qui se posent en la matière (augmentation du salaire des joueurs, inflation des transferts, etc.).

En l'état actuel des choses, le règlement du fair-play financier émet des règles anticoncurrentielles puisqu'il interdit à des entreprises et à des clubs de se développer, ce qui contredit la législation européenne. Ne s'agit-il pas d'un oubli volontaire de la part de l'UEFA, pour ne pas «*froisser*» les grands acteurs du football européen ? La question mérite, selon nous, d'être soulevée.

Qui plus est, dans le cadre de l'évolution du fair-play financier, l'UEFA ne devrait-elle pas envisager un retraitement qui pourrait tenir compte de ce différentiel de charges sociales et de fiscalité ? Ne devrait-elle pas prendre en compte le régime fiscal et social des pays concernés ? La mise en application de ces retraitements paraît difficile à mettre en œuvre dans la mesure où l'UEFA ne serait pas en mesure de connaître le référent, le pays qui peut servir de base et de modèle. En effet, l'UEFA pourrait évaluer les charges sociales, fiscales, des pays dont les clubs évoluent dans les compétitions européennes, mais comment pourrait-elle prendre également en considération les avantages en nature tels que la couverture sociale propre au système social français ? L'équité économique peut, à cet égard, sembler utopique et ce sans pour autant paraphraser un célèbre adage de l'ancien régime : «*Dieu nous protège de l'équité des parlements*» pourrait potentiellement abriter dans son sein les sources de déséquilibres nouveaux résultant de mauvais critères de mise en œuvre.

Une des solutions possibles serait la pondération de la moyenne des charges sociales de tous les pays impliqués dans des compétitions européennes pour trouver un taux moyen de charges sociales applicable dans toute l'Europe.

---

<sup>539</sup> Y. Collin, *op.cit.*, p. 278.

Des sanctions sportives corollaires trouveraient sans doute la justification de leur mise en œuvre par les organes de régulation européens afin d’asseoir cette démarche tendant à l’instauration de l’équité sportive. Par ailleurs, une harmonisation fiscale<sup>540</sup> entre les États-membres semble être nécessaire pour l’ensemble des clubs européens, de sorte qu’une égalité sportive et financière puisse concrètement s’établir.

### **§3. Vers une harmonisation des règles fiscales européennes ?**

Nous allons aborder dans cette partie quelques systèmes fiscaux issus de différents pays européens pour mettre en exergue les disparités fiscales qui influent sur la compétitivité des clubs de football.

#### ***A. Quelques dispositifs fiscaux en Europe***

Les prélèvements obligatoires sont constitués de charges sociales et fiscales, qui jouent un rôle prépondérant dans la concurrence fiscale et financière entre les clubs sportifs professionnels.

Le poids des charges patronales en France reste un handicap majeur en matière de concurrence vis-à-vis des autres grandes ligues européennes. La France est en moyenne 20 % plus chère que ses voisins européens. Un rapport de l’Union des clubs professionnels de football<sup>541</sup> fait référence à un salaire brut de 600 000 € versé à un joueur : les charges sociales françaises sur ce salaire seront 6 fois plus élevées qu’en Espagne et 5 fois supérieures à celles payées en Angleterre. Les charges patronales ont aussi une grande incidence sur la rémunération. L’exemple ci-dessous démontrera le différentiel entre les charges patronales payées sur un salaire de 1 800 000 euros en France et en Allemagne.

---

<sup>540</sup> V. en ce sens CDES, « La fiscalité influence la mobilité internationale des joueurs professionnels », *Jurisport*, n° 108, avril 2011, p. 14. : « Au niveau européen, l’amélioration de la coordination des politiques fiscales paraît nécessaire pour éviter une course contre-productive au « moins-disant » fiscal ».

<sup>541</sup> Rapp. *Le décrochage, quel foot pour la France ?*, UCPF, novembre 2014, p. 6. V. également, UCPF, *Profession football* n° 79, janvier 2015, p. 2.

Un tableau réalisé par le cabinet d’audit Deloitte & Touche en 2003 va nous permettre de mieux assimiler les disparités existant au sein des clubs de football européens.

	France	Royaume- Uni	Italie	Allemagne	Espagne
Net en poche	1 800 000	1 800 000	1 800 000	1 800 000	1 800 000
Impôt sur le revenu imposable	1 824 126	1 182 881	1 482 091	1 771 434	1 640 753
Taxe additionnelle			29 807	97 421	
Charges sociales employé	351 178	3 606	42 878	6 832	1868
Salaire brut	3 975 304	2 986 487	3 354 776	3 676 687	3 442 621
Charges sociales employeur	1 392 262	355 392	15 965	6 832	10 469
Coût employeur	5 367 566	3 341 879	3 370 741	3 682 519	3 453 090

*Source Deloitte & Touche, année 2003*

Ce tableau est basé sur un même revenu net perçu par le joueur, soit 1.8 million d’euros pour une année de salaire. Il met en évidence l’importance des disparités européennes. L’employeur français aura un coût total annuel de 5 367 566 millions d’euros pour le salaire de 1.8 million d’euros versé à un de ses joueurs, alors qu’un club anglais, à versement de salaire égal, supportera seulement une dépense de 3 341 879 millions d’euros.

Nous nous heurtons donc à la présence d’importantes variations au sein des clubs sportifs européens.



Il convient de mentionner à ce sujet que la Russie se différencie de l'ensemble des pays européens. Certes, ce pays n'est pas inclus dans l'Union européenne, mais cette nation dispute régulièrement des compétitions organisées par l'UEFA. De plus, elle se place parmi les meilleurs compétiteurs dans le classement de l'UEFA. Depuis quelques années, de nombreux joueurs formés dans des clubs européens et évoluant en France migrent vers Moscou. Nous pouvons citer l'exemple de Mathieu Valbuena, joueur de l'Olympique de Marseille formé aux Girondins de Bordeaux et transféré au Dynamo Moscou lors de la période d'enregistrement estivale de juin 2014.

La Russie dispose d'un régime fiscal très attractif : en effet, aucune charge patronale n'est due sur les salaires proposés aux joueurs<sup>542</sup>. Les clubs peuvent donc proposer aux joueurs des salaires plus importants que leurs homologues européens.

Un club de football ne peut pas délocaliser son activité et se différencie à cet égard des autres types d'association. Le coût du travail représente donc pour lui un élément fondamental et un argument décisif pour s'attacher les services d'un footballeur. Les disparités constatées entre les Etats européens pourraient s'expliquer et s'analyser de différentes manières. Tout d'abord, sociologiquement, la France, contrairement à d'autres pays européens, a instauré un système qui repose sur une protection solidaire, collective et obligatoire. En effet, les cotisations de Sécurité sociale sont basées sur le revenu des individus. Les footballeurs étant salariés d'un club de football, ils participent nécessairement à ce processus solidaire. La mise en place de la Sécurité sociale<sup>543</sup> se fait en fonction du niveau de développement économique propre de chaque pays. En France, la Sécurité sociale fondée sur le modèle bismarckien a également emprunté certains éléments au modèle dit de Beveridge anglais en particulier par la mise en place de la Couverture Médicale Universelle (CMU). Ainsi parle-t-on en France, de financement solidaire de la protection sociale.

Depuis les années 1970, le poids de ces charges a considérablement augmenté car le nombre de non-cotisants est de plus en plus important. Il a donc fallu trouver des ressources supplémentaires et le système de fiscalité a dû participer également à cet effort de

---

<sup>542</sup> J. Messeca, « A comparative approach to the tax and social burden in European Football », Financial controls of football clubs, Football Legal, 2014, p. 40.

<sup>543</sup> Ordonnance n° 45-2250 du 4 octobre 1945 portant organisation de la Sécurité sociale, v. la Charte de l'Atlantique, 14 août 1941.

financement<sup>544</sup> et a contribué aussi à cette solidarité. Le système ainsi mis en place est redistributif.

En outre, force est de constater que nous sommes en présence d'une absence flagrante d'harmonisation fiscale entre les différents pays précités.

### ***B. L'absence d'harmonisation en matière de fiscalité personnelle***

Le Premier Président de la Cour des Comptes, monsieur Didier Migaud, a remis en 2011 au Président de la République un rapport portant sur les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne<sup>545</sup>. En effet, l'Union des clubs professionnels de football relève que « *dans une activité de main-d'œuvre telle que le football, la question des charges sociales est au centre de toute réflexion sur la compétitivité* »<sup>546</sup>.

Les cotisations sociales sont établies à un niveau supérieur en France, c'est-à-dire à 15 % du produit intérieur brut, contre 12,6 % en Allemagne, mais l'UCPF note que ce phénomène provient exclusivement des cotisations salariales et non patronales (11 % du PIB en France et 6,5 % du PIB en Allemagne). La Cour des comptes relève que les cotisations sont progressives en France, tandis qu'elles sont dégressives en Allemagne (où elles sont plafonnées), pour conclure que le coût du travail est plus cher en France.

La Cour des comptes préconise donc « *l'amélioration de la compétitivité par l'allègement de la taxation du travail et des coûts de production des entreprises* ».

---

<sup>544</sup> L'art. L 111-1 du Code de la Sécurité sociale consacre ce principe de solidarité.

<sup>545</sup> D. Migaud, Cour des comptes, Rapp. *les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne*, mars 2011, p. 12. <https://www.ccomptes.fr/Publications/Publications/Prelevements-fiscaux-et-sociaux-en-France-et-en-Allemagne>

<sup>546</sup> Ph. Diallo, UCPF, *Profession football* n° 68, « Le match France-Allemagne », mars-avril 2011, p. 2.

Étude comparative du coût fiscal et social du footballeur en Europe<sup>547</sup> :

*Coût pour le club*

<i>Salaire brut annuel- En k€</i>	<i>France Coût social</i>	<i>Allemagne Coût social</i>	<i>Différence</i>
180	252	191	+32 %
600	786	611	+28 %
1800	2304	1811	+27 %

Le championnat français ne se trouve donc pas sur un pied d'égalité avec le championnat allemand. C'est bien le poids des charges sociales liées à la rémunération du joueur et supporté par l'employeur qui est préoccupant. Il influe inéluctablement sur la compétitivité des clubs de football européens.

En Espagne, le taux marginal d'imposition des joueurs est de 52 %. La France, l'Allemagne et le Royaume-Uni, imposent les revenus des joueurs à un taux similaire. Les joueurs résidant en Allemagne atteignent la tranche des 50 % plus facilement. Quant au Portugal, son administration fiscale impose ses résidents à un taux de 48 %. Nous sommes en présence de taux marginaux d'imposition qui varient d'un pays à un autre. Outre les régimes fiscaux de faveur proposés par la France et l'Espagne<sup>548</sup>, la France prend en compte le quotient familial qui intègre au calcul la situation familiale du contribuable sportif. En effet, avant application du barème relatif à l'impôt sur le revenu, le sportif bénéficiera de réductions en fonction de sa situation familiale et se verra alors octroyer un avantage fiscal (qui se traduit par des parts ou des demi-parts en fonction du statut et du nombre de personnes qu'il a à sa

---

<sup>547</sup> Etude comparative UCPF/ Cabinet d'avocats Evershed du coût fiscal et social des footballeurs en Europe, juin 2010, v. *Rev. Profession football, op.cit.*

<sup>548</sup> Art. 155 B du CGI relatif au régime de l'impatriation. V. également B. Castagnède, *Précis de fiscalité Internationale*, PUF, 4<sup>ème</sup> éd., 2013, p. 534.

charge<sup>549</sup>). La France n'est pas le pays qui impose le plus ses joueurs sur le revenu. Le Portugal, l'Allemagne, l'Italie et le Royaume-Uni appliquent, en effet, des taux d'imposition plus importants. Mais si l'on compare le salaire net après impôts d'un salarié français et d'un salarié allemand (sur une base de 4700 € coût total pour l'entreprise), le salarié français perçoit au final 1890 € contre 2383 € pour le salarié allemand. Le différentiel est donc de 26% en faveur du salarié allemand. Cette différence résulte des charges patronales qui en l'espèce sont de 1646 € pour le salarié français et de 764 € pour le salarié allemand<sup>550</sup>.

La Russie renforce son absence de charge sociale patronale par un taux d'imposition très faible : en effet, elle applique à ses résidents un taux unique de 13 %<sup>551</sup>. C'est un régime fiscal sans égal à l'intérieur de l'Europe et qui place la Russie en pôle position des régimes fiscaux les plus attractifs. Il convient de noter que les non-résidents fiscaux, (personnes résidant moins de 183 jours<sup>552</sup> sur le territoire Russe dans l'année civile en cours) sont imposés à un taux de 30 %<sup>553</sup>. Le joueur doit signer un contrat de plusieurs années pour bénéficier du taux d'IR unique à 13 %. Au-delà de l'incitation financière la démarche des clubs russes met en évidence de façon implicite la volonté de s'attacher de façon durable les joueurs recrutés qui ne pourront profiter de ce taux d'imposition préférentiel qu'en échange d'une présence effective s'inscrivant dans la durée. Il y a là également une piste qui reste potentiellement à explorer.

Une harmonisation du taux d'imposition des personnes physiques est souvent au centre des questions puisque les clubs sont amenés à compenser les pertes engendrées par les joueurs, du fait d'une imposition trop importante : l'absence de charges sociales dues par

---

<sup>549</sup> Le quotient familial est égal au nombre de parts divisées par le montant du revenu imposable du contribuable. La loi de finances pour 2015 applique aux personnes non domiciliées fiscalement en France, le plafonnement des effets du quotient familial qui ne leur était pas applicable jusqu'à présent. V. P. Bruneau, T. Chouvelon, *Ingénierie fiscale du patrimoine : guide d'optimisation fiscale*, Ed. Formation Entreprise, 2009, p. 25. V. également F. Douet, *Précis de droit fiscal de la famille*, 14<sup>ème</sup> éd., LexisNexis, 2015, p. 240. V. J. Grosclaude, P. Marchessou, *Droit fiscal général*, 9<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 2013, p. 246.

<sup>550</sup> <http://www.journaldunet.com/management/salaire-cadres/list/2014-1-1/>, Le journal du net. « Comparons les feuilles de paie des salariés », 13 janvier 2014.

<sup>551</sup> Rapp. Deloitte, « Fiscalité Internationale, Russie : Points clés 2013 », un taux forfaitaire « flat tax » de 13 % s'applique aux résidents Russes.

<sup>552</sup> Sur une période de 12 mois consécutifs.

<sup>553</sup> Rapp. Russia Consulting, *Comptabilité et fiscalité en Russie*, 2013, p. 12.

l'employeur et un taux unique d'imposition permettent à la Russie d'être un véritable eldorado fiscal et social en la matière.

Néanmoins, le Parlement français actuel ne va pas dans ce sens puisqu'il a voté la taxation des hauts revenus pour des salaires supérieurs à 1 million d'euros par an. Cette taxe sera plafonnée à 5% du chiffre d'affaires du club<sup>554</sup>. Toutefois, cette disposition ne fera vraisemblablement qu'accroître l'écart de compétitivité fiscale existant entre les différents Etats européens.

Malgré tous les efforts consentis, les futures décisions politiques pourraient bien bouleverser les différentes stratégies sportives engagées par les clubs, qui seront probablement dans l'obligation de compenser cette nouvelle charge fiscale par la vente de joueurs. Au sens libéral du terme, ce prélèvement est difficilement accepté par les acteurs du sport en général, car au-delà du taux de 50 % il s'analyse comme une sanction infligée au contribuable aisé. Pour paraphraser une sentence bien connue nous dirions que trop d'impôt tue le football professionnel français (taxe à 50 % etc.).

Cependant, une harmonisation peut encore intervenir dans le cadre de la création d'un championnat européen de football où tous les clubs seraient soumis aux mêmes contraintes fiscales par le biais d'une harmonisation au niveau européen. La création d'un championnat européen sous l'égide de l'UEFA permettrait une compétitivité sportive et financière assainie par ce rééquilibrage et par là même une plus grande équité sportive. Ce championnat s'inscrirait logiquement dans la continuité de l'organisation de l'Euro 2016 en s'appuyant sur le rôle majeur des institutions européennes centré sur la lutte contre les dérives financières. Il reviendrait à l'UEFA dans ce scénario de jouer un rôle moteur dans l'instauration de ce système, par le biais de propositions afférentes aux normes fiscales et réglementaires dérogatoires. Ces propositions devront permettre à tous les clubs de s'aligner, dans les compétitions futures, à égalité au regard des impôts auxquels ils seraient soumis.

Nous pouvons légitimement penser que la création d'un championnat de football européen amenuiserait les distorsions de concurrence si une réflexion portant sur une fiscalité commune des clubs de football était organisée conjointement par les principaux acteurs du

---

<sup>554</sup> Art. 9 de la loi de finances pour 2014.

monde du sport, ainsi que par les représentants étatiques. Ce championnat de football européen regrouperait les trois meilleurs clubs d'Angleterre, d'Espagne, d'Italie, de Belgique, d'Allemagne et de France. Cette recommandation est une solution qui sera sans aucun doute mise en œuvre dans les prochaines années. L'exemple viendrait en effet du haut de la pyramide des clubs et aurait un rôle déterminant dans son déploiement vers la base en validant, même selon un processus dérogatoire, un modèle fiscal nouveau. Ce championnat européen à 18 clubs serait un laboratoire de recherche et de validation des solutions retenues. L'Europe depuis sa création a beaucoup œuvré dans certains domaines en luttant contre les distorsions de concurrence. Il lui reviendrait alors d'œuvrer dans le même sens au service d'un secteur en difficulté, à savoir le sport professionnel et plus particulièrement le football.

En résumé, il convient de souligner qu'un réel effort d'harmonisation fiscale doit être réalisé par les États-membres pour rendre les clubs européens égaux entre eux, même si cette harmonisation fiscale et sociale reste utopique<sup>555</sup>, selon certains auteurs.

L'arrêt *Bosman* et la sentence du TAS dans le football amateur ayant considérablement accru, selon nous, ces disparités, trouver des sources de financement, encourager l'arrivée d'investisseurs aidés par un fiduciaire, sont autant de solutions à ne pas négliger et dont la rapidité de mise en œuvre dans le contexte s'impose. Les institutions européennes et les organes de régulation interne trouveraient dans ces problématiques des thèmes de réflexion et des bases de travail que nous qualifierions d'intérêt général. Le règlement du fair-play financier est lacunaire et ne s'attaque pas aux véritables problèmes posés (endettement des clubs), mais génère au contraire des situations anticoncurrentielles. On peut cependant se réjouir de la détermination de l'UEFA à lutter contre l'hégémonie des grands clubs. L'UEFA se doit d'édicter des ajustements du règlement relatif au fair-play financier pour neutraliser, autant que possible, les différences de traitement existant entre clubs européens sur le coût du travail.

Les clubs professionnels prennent très souvent à leur charge les impositions des sportifs et leur proposent un salaire net d'impôts. Il s'agit ainsi d'un avantage en nature imposable. Ces rémunérations, prévues par contrat, sont budgétisées et ont une réelle incidence sur les

---

<sup>555</sup> J. Messeca, « A comparative approach to the tax and social burden in European Football », *Financial controls of football clubs, football legal*, 2014, p. 45.

finances des clubs. Il conviendra alors de s'attarder sur le statut fiscal du sportif qui a fait l'objet de nombreux débats et critiques, de la part de la classe politique et de l'opinion publique (adoption de mesures « anti-football »). De nombreuses réflexions sont actuellement menées par le Secrétaire d'État aux sports français sur la place du sportif dans la société. Certains se demandent, par exemple, s'il faut leur consacrer un régime analogue à celui des artistes.

Sur la base de ces éléments, nous allons aborder l'imposition des revenus du sportif professionnel et amateur et étudier les dispositifs fiscaux spécifiques qui leur sont réservés. Ces dispositifs fiscaux devant permettre des solutions d'optimisation fiscale.

Le conseil d'un avocat fiscaliste est précieux dans l'organisation des déclarations d'un sportif. L'avocat fiscaliste ne place pas l'argent de son client mais étudie les possibilités d'optimisation fiscale de son client. Il doit anticiper les déclarations fiscales de son client<sup>556</sup>. Le sportif détient souvent des comptes à l'étranger que son avocat doit prendre en considération pour éviter des pénalités.

L'exploitation des droits de la personnalité du sportif peut s'effectuer grâce à plusieurs moyens : création d'une société de droit à l'image, transfert des attributs de la personnalité à un fiduciaire. Nous verrons que l'administration fiscale est très attentive à toute ingénierie contractuelle.

Enfin, la fin de carrière du sportif et sa reconversion professionnelle peuvent également s'avérer délicates et compliquées, d'où la nécessité de recourir au service d'un avocat fiscaliste. Ce dernier devra se faire assister d'un gestionnaire de patrimoine pour gérer l'ensemble de la carrière du sportif de haut niveau.

---

<sup>556</sup> I. Perrot, *La fiscalité des commissions, courtages et honoraires : comment gérer les sommes versées à des tiers en France et à l'étranger*, Ed. Formation Entreprise, Litec, 1996, p. 41.

## **SECONDE PARTIE : LE STATUT FISCAL DU SPORTIF, UN STATUT INADAPTÉ ?**

La réglementation FIFA attribue un statut professionnel à tout joueur ayant signé un contrat de travail avec un club professionnel et dont la rémunération est supérieure aux frais effectifs qu'il engage en exerçant son activité footballistique<sup>557</sup>.

A contrario, le sportif amateur est donc celui qui ne bénéficie pas de contrat écrit avec son club et/ou pratique le football à titre de loisir, sans en tirer de gain matériel, ni de rémunération autre que la couverture des frais réels qu'il a engagés dans ce cadre<sup>558</sup>. Il exerce d'ailleurs fréquemment une activité professionnelle en parallèle à son activité footballistique. Les revenus perçus par ces deux catégories de sportifs sont donc sans commune mesure entre eux. Le jeune joueur, mineur en général, bénéficiera de la rémunération prévue par les règlements nationaux. Nous aborderons le rôle de l'agent sportif qui, par le biais d'un contrat de médiation, permettra au joueur d'optimiser ses émoluments de façon notable. Cette distinction entre sportif professionnel et amateur étant clairement établie, la seconde partie de notre thèse se concentrera essentiellement sur la gestion de la carrière du sportif professionnel.

Le sportif est imposable comme toute personne physique, dès lors qu'il perçoit des revenus tirés de son activité ou de la commercialisation de son image. Il sera ainsi imposable dans la catégorie de revenus de droit commun. Nous aborderons également les modes d'imposition du sportif professionnel qui pratique sa discipline au niveau international. Cependant, le footballeur professionnel affronte aussi des problématiques particulières liées à sa fin de carrière: en effet, s'il perçoit des revenus importants, sa carrière se déroule sur une courte période. Un régime spécifique d'étalement des revenus lui est donc réservé.

Depuis de nombreuses années, les politiques s'interrogent sur le statut social et fiscal du sportif au sein de la société française et mènent des réflexions communes avec les différents acteurs du monde sportif, dans le dessein d'adapter au mieux ce statut.

---

<sup>557</sup> Art. 2, al. 2 du règlement du statut et du transfert des joueurs, FIFA, Zurich, 2014.

<sup>558</sup> Art. 2 à 4 du règlement du statut et du transfert des joueurs, FIFA, Zurich, 2014.



En l'absence de propositions concrètes et efficaces en la matière<sup>559</sup>, la défiscalisation et l'usage de stratégies fiscales adaptées peuvent permettre au sportif professionnel de maximiser ses revenus. Néanmoins, il devra mettre en place ces mécanismes juridiques sans risquer d'encourir une requalification en abus de droit<sup>560</sup>, telle que définie par la loi fiscale. À ce titre, les parlementaires avaient souhaité, dans la loi de finances pour 2014, élargir et modifier la définition de l'acte constitutif de l'abus de droit, en incluant dans sa définition « *les actes dont le motif principal* » serait d'éluider ou d'atténuer l'impôt. Le Conseil constitutionnel, dans sa décision du 29 décembre 2013, a censuré cet amendement en se fondant sur l'insécurité juridique<sup>561</sup>. Seuls les montages à but exclusivement fiscal peuvent donc être sanctionnés<sup>562</sup>.

---

<sup>559</sup> H. Isaia, A. Chirez, *Les problèmes juridiques du sport : le sportif et le groupement sportif*, « Proposition pour un statut fiscal adapté à la carrière sportive », *Economica*, 1981, p. 122.

<sup>560</sup> Procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'art. L. 64 du LPF. V. O. Fouquet, N. Chahid-Nourai, *Optimisation fiscale et abus de droit*, éd. de fiscalité européenne, Litec, 1990, p. 57. V. également B. Castagnède, *Précis de fiscalité Internationale*, PUF, 4<sup>ème</sup> éd., 2013, p. 283. V. M. Collet, P. Collin, *Procédures fiscales : contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, 2<sup>ème</sup> éd., PUF, 2014, p. 148.

<sup>561</sup> Cons. const., déc. n° 2013-685 DC, 29 décembre 2013. JORF du 30 décembre 2013 p. 22188, texte n° 3.

<sup>562</sup> Ph. Neau- Leduc, « l'abus de droit demeure exclusivement fiscal », cabinet Fidal, 7 janvier 2014. V. également, N. Chahid-Nourai, O. Fouquet, *Optimisation fiscale et abus de droit*, éd. de fiscalité européenne, Litec, 1990, p. 210.

## **TITRE I : LE JOUEUR DE FOOTBALL, DU DEVENIR A L'AVENIR: DES STATUTS EVOLUTIFS**

Dans la lignée de l'arrêt *Olivier Bernard*<sup>563</sup> les clubs amateurs ou professionnels ont désormais l'obligation de proposer des contrats évolutifs à leurs joueurs. Cette mesure autorise l'attribution aux joueurs d'un statut rémunérateur qui soit en adéquation avec leur évolution sportive.

Dans cette optique, la Ligue de football professionnel, la FIFA, et le législateur français ont instauré de nombreux règlements pour éviter l'exploitation des jeunes joueurs. Ils protègent également les centres de formation contre le risque d'être privés de leurs jeunes joueurs « espoirs »<sup>564</sup>. Durant sa carrière sportive, le jeune talent peut bénéficier indifféremment d'un statut amateur ou professionnel, avec des enjeux et des conséquences bien différents, cependant.

### ***Chapitre I : Le jeune talent***

Le jeune talent mineur est représenté par ses parents qui sont signataires de toute convention passée en son nom et pour son compte<sup>565</sup>. En pratique, il existe de nombreux modèles de contrats dont les stipulations permettent d'émanciper le joueur en fonction de son âge et de son orientation sportive et scolaire. Les représentants légaux du joueur font généralement appel au service d'un agent sportif licencié par la Fédération française de football, pour optimiser le statut du jeune joueur.

---

<sup>563</sup> Arrêt de la Cour de justice européenne du 16 mars 2010, prononcé en faveur de l'indemnisation des clubs en cas de départ prématuré d'un joueur, *Cf.* 1<sup>ère</sup> partie, p.128.

<sup>564</sup> M. Fatrez, « Ou quand les centres de formation peuvent être privés de leurs espoirs », *Cah. sociaux*, 1<sup>er</sup> décembre 2010, p. 362.

<sup>565</sup> Art. 253, Charte du football professionnel, « À peine de nullité, le contrat doit être conclu par le joueur s'il est majeur mais également par son représentant légal s'il est mineur non émancipé », saison 2014/2015, p. 36.

## *Section 1 : Les différents statuts du footballeur amateur*

Le joueur mineur peut se voir proposer une convention de formation ou un contrat de travail qui sera homologué par la Ligue de football professionnel. Ces différents statuts proposés en fonction de l'âge du joueur sont adaptés à la formation sportive de haut niveau.

### **§1. Les statuts des footballeurs mineurs**

Le joueur mineur fait souvent l'objet de convoitises de la part des grands clubs européens. À cet égard, les clubs disposent d'un arsenal législatif complet : il leur permet de parfaire la formation footballistique de leurs jeunes talents, mais aussi de les « bloquer » en leur proposant un contrat. Le club formateur est susceptible de proposer au jeune joueur un accord de non-sollicitation, qui devra être signé par son représentant légal et homologué par la Ligue de football professionnel. Le club devra, dans l'année qui suit cet accord, proposer un contrat au joueur. À défaut, il sera tenu de lui verser un dédommagement correspondant au montant des deux années de rémunérations qui lui auraient été versées dans le cadre dudit contrat. Si le joueur, refuse la signature du contrat, il ne pourra pas s'engager avec un autre club pendant une durée de 3 ans.

Ces accords de non-sollicitation sont destinés aux clubs qui disposent d'un centre de formation de catégorie 1 ou de catégorie 2<sup>566</sup>. Un club français peut conclure jusqu'à 8 accords de non-sollicitation par saison sportive, si son centre de formation est classé en catégorie 1, ou 6 accords, si son centre de formation relève de la seconde catégorie. L'hébergement (salle d'étude, restaurant), la structure sportive (terrains en gazon ou synthétique, bureau médical et vestiaire) et l'encadrement (coordinateur des études, internat et kinésithérapeute) constituent les critères qui permettent de classer les centres de formation en deux catégories. Les catégories, qui sont attribuées par le directeur technique national,

---

<sup>566</sup> Critères moyens qui permettent de répartir les centres de formation en deux catégories en fonction d'un cahier des charges bien précis, v. art. 106, Charte des clubs de football professionnel, saison 2014/2015, p. 28.

autorisent la présence d'un certain nombre de joueurs sous convention<sup>567</sup> : 60 joueurs maximum en catégorie 2 et 80 joueurs maximum en catégorie 1. La convention de formation se distingue du contrat de travail (*aspirant, élite, apprenti*) en ce qu'elle peut être résiliée de manière unilatérale, par lettre recommandée avec avis de réception, par la famille du joueur ou par le club. La durée de cette convention de formation varie entre un et trois ans.

De plus, le nombre de joueurs sous contrat à l'intérieur de ces catégories est strictement réglementé<sup>568</sup>. Chaque catégorie se subdivise en deux classes (A et B) qui sont attribuées en fonction du niveau de performance des centres de formation.

Les clubs de Ligue 1 ou de Ligue 2 qui possèdent un centre de formation se voient octroyer de nombreux avantages « protecteurs », par rapport aux clubs qui en sont dépourvus. Ils peuvent en effet proposer des contrats spécifiques aux jeunes joueurs (contrat *aspirant, élite, apprenti* ou *stagiaire*). À défaut de posséder un tel centre, un club ne peut pas appliquer à ses jeunes joueurs le principe de la signature de leur premier contrat professionnel avec leur club formateur<sup>569</sup>. C'est le cas notamment de certains clubs de Ligue 1, tel le Gazélec Football club d'Ajaccio, « fraîchement » promu en Ligue 1 au terme de la saison sportive 2014-2015. L'ouverture d'un centre de formation est en effet subordonnée à la participation du club demandeur au championnat de France de Ligue 1, ou à sa promotion en Ligue 2 depuis au moins deux saisons. En outre, les clubs doivent avoir obtenu l'agrément attribué par le ministre des sports et recevoir l'habilitation délivrée par la commission nationale paritaire de la CCNMF<sup>570</sup>.

Le jeune talent bénéficie généralement du statut d'amateur, mais il peut jouir également d'un statut particulier qui lui sera accordé par le club ou l'association qui assure sa formation : *apprenti, aspirant, stagiaire* ou *élite*. Le statut *élite* permet de franchir un premier « pas » vers le professionnalisme.

---

<sup>567</sup> Art. 109, « Tous les joueurs bénéficiant des installations d'un centre de formation agréé selon les dispositions du présent titre doivent signer avec le club titulaire de ce dernier une convention de formation », Charte du football professionnel, p. 32.

<sup>568</sup> Un club qui dispose d'un centre de formation de catégorie 1, classe A, peut compter sur un effectif de 50 joueurs sous contrat au maximum, et de 25 joueurs sous contrat, au minimum. Un club ayant un centre de formation de catégorie 2, classe A, peut avoir 30 joueurs sous contrat au maximum et doit en avoir 15 au minimum.

<sup>569</sup> Art. 261 de la Charte du football professionnel, saison 2014-2015, p. 41.

<sup>570</sup> Convention collective nationale des métiers du football.

Le statut d'apprenti est généralement attribué au joueur mineur, qui doit être libéré de ses obligations scolaires. Ce statut découle d'un contrat de droit commun utilisé dans plusieurs secteurs (journalisme, banque, fiscalité). Le contrat qui en découle prévoit la formation théorique et générale du joueur, en vue de lui permettre de préparer au mieux sa future carrière de professionnel. Le contrat d'apprentissage permet au joueur de bénéficier d'une formation agréée par un centre de formation des apprentis<sup>571</sup> ainsi que par un centre de formation de football. En contrepartie, l'apprenti s'engage à travailler pour le club qui l'a formé. Le contrat de travail est soumis aux horaires légaux fixés par le Code du travail et intègre la formation pédagogique, alors assimilée à du temps de travail effectif. Tout joueur âgé de 16 ou 17 ans dans l'année en cours peut signer un tel contrat pour une durée de deux années. Un joueur de 15 ans révolus à la date de signature dudit contrat et qui n'atteindra pas 16 ans au 31 décembre, peut en bénéficier s'il justifie avoir accompli le premier cycle de l'enseignement secondaire. Il s'agit d'un véritable contrat de travail puisque les deux premiers mois du contrat équivalent à une période d'essai. À l'issue des 2 années d'apprentissage, une licence d'apprenti concrétise la réussite du joueur à l'examen du CAP des métiers du football. Cependant, ce type de contrat reste très peu utilisé à ce jour par les centres de formation des clubs de football professionnel.

À la différence du contrat d'apprentissage, le contrat *aspirant* ouvre au joueur mineur la possibilité d'embrasser la carrière de footballeur professionnel sans qu'il relève d'un centre de formation des apprentis. Le club signataire lui prodigue une formation complète et continue (scolaire et footballistique) dans son propre centre de formation. Un joueur âgé de 16 ou 17 ans peut valablement signer ce contrat par l'intermédiaire de ses représentants légaux. La durée du contrat diffère de celle prévue dans le contrat d'apprentissage. En effet, la période de formation dépend de l'âge du joueur : elle sera d'une durée de deux années si le joueur est âgé de moins de 17 ans, et d'une saison complète pour le joueur âgé de moins de 18 ans. Pour le joueur âgé de 15 ans révolus lors de la signature de son contrat et de moins de 16 ans au 31 décembre, la formation s'étend sur une période de trois années<sup>572</sup>.

L'article 400 de la Charte du football professionnel offre au jeune joueur dont le contrat *aspirant* ou *apprenti* arrive à son terme, la possibilité d'opter pour un statut *stagiaire*. De la même façon, le joueur *apprenti* ou *aspirant* âgé de moins de 18 ans et dont le contrat

---

<sup>571</sup> Loi n° 71-576 du 16 juillet 1971.

<sup>572</sup> V. art. 352, Charte du football professionnel, saison 2014-2015, p. 56.

n'est pas encore échu, peut bénéficier de ce statut : dans ces deux cas de figure, le club peut exiger la signature d'un contrat *stagiaire*. Par ce procédé, tout club possesseur d'un centre de formation peut muter un joueur *stagiaire* dans un autre club disposant ou non d'un centre de formation agréé. Cette mesure est alors effectuée à titre gratuit et pour une seule saison sportive. Si le club ne dispose pas de centre de formation agréé, le contrat *stagiaire* devra faire l'objet d'un avenant homologué par la Ligue de football professionnel. Des prêts de joueurs stagiaires pourront être opérés par les clubs professionnels auprès des clubs évoluant en national ou dans le championnat de France amateur. Les joueurs sous contrat *élite* et *stagiaire* peuvent être mutés temporairement pour une saison renouvelable. Le stagiaire devra répondre à toutes les convocations émanant de l'organe de direction de son employeur.

Le dernier statut offert au joueur en formation est le statut *élite*. Le contrat qui le définit est l'un des plus prisés par les joueurs mineurs et leur entourage. En effet, il prévoit que le joueur passe deux années sous convention de formation, auxquelles s'additionnent trois années accomplies sous contrat professionnel. Ainsi, le joueur possède la garantie d'être enregistré comme professionnel dès l'expiration de sa convention de formation. Ce contrat « 2+3 » est ouvert au joueur âgé de moins de 19 ans au 31 décembre de l'année de la signature. Le joueur âgé de moins de 20 ans au 31 décembre pourra se voir proposer par le club un contrat « 1+3 » qui correspond à une saison de formation et à trois saisons en tant que joueur professionnel au sein du club. Ce contrat est ouvert aux joueurs bénéficiant d'un statut *aspirant* ou *stagiaire* et dont le contrat arrive à expiration. Cette possibilité est également offerte au joueur amateur qui relève d'une convention de formation.

Pour résumer ces différents points, notons que les clubs de football dotés d'un centre de formation proposent généralement des statuts évolutifs au jeune joueur.

Dans ce cadre, figure le contrat *aspirant* ouvert au joueur mineur âgé de 15 ans, pour une durée fixée à trois années, en principe. Cette durée peut varier en effet selon l'âge du joueur (1 an si le joueur est âgé de 17 ans et 2 ans s'il est âgé de 16 ans). En lieu et place de ce contrat *aspirant*, le club peut proposer une convention de formation.

Dans la suite logique, à partir de l'âge de 17 ans, un joueur peut se voir proposer un contrat *stagiaire* d'une durée de trois années (la durée évolue en fonction de l'âge du joueur).

Enfin, si le club désire conserver son joueur, il privilégiera le contrat *élite* « 3+2 » ou « 1+3 » (si les dirigeants souhaitent enregistrer le jeune talent au sein de la section

professionnelle). Il convient de rappeler que le jeune talent n'est pas obligé de souscrire de tels contrats et qu'il peut être titulaire d'une convention de formation susceptible de se transformer en contrat *aspirant*.

Si le jeune joueur n'a pas l'âge requis pour signer un contrat *apprenti* ou *aspirant*, le club a jusqu'au 30 avril précédant la saison au cours de laquelle le joueur aura atteint l'âge légal<sup>573</sup>, pour lui proposer un autre contrat en adéquation avec son âge, ou bien un contrat professionnel.

Si aucune proposition de contrat ne lui est formulée, le joueur sera libre de s'engager où bon lui semble, sans qu'aucune indemnité ne puisse lui être réclamée. Cependant, il convient de souligner qu'un pacte de « non-agression » existe entre les clubs français. Ce pacte consiste pour les clubs à ne pas conclure de contrats avec de jeunes joueurs qui sont déjà engagés avec un autre club français, ou qui attendent une proposition de la part de leur club formateur. Cependant, notons que les clubs étrangers n'hésitent pas à démarcher des joueurs qui sont déjà sous contrat ni à leur proposer un salaire important pour s'attacher leurs services, dans les conditions imposées par la réglementation de la FIFA<sup>574</sup> : on parle alors de transfert.

La FIFA, soucieuse du statut du jeune joueur, a défini et réglementé l'environnement dans lequel il peut évoluer. L'objectif est de dessiner un cadre réglementaire pour la discipline (dans ses dimensions sportives et scolaires), mais aussi d'imposer un cadre légal fixant la rémunération des académies de football (indemnités de formation, contribution de solidarité, ...) <sup>575</sup>. Auparavant, seules les académies gérées par un club pouvaient prétendre à ce système d'indemnisation visant à compenser les coûts élevés liés à la période de formation du jeune joueur<sup>576</sup>. Ces coûts, généralement supportés par l'académie, englobent la scolarité du joueur et les frais liés à son hébergement et à son transport (rencontres sur les différents terrains sportifs lors des compétitions ou des matchs amicaux). Il s'agit d'avantages en nature qui s'ajoutent au montant du salaire brut mensuel fixe versé au joueur. Si le club ne prend pas en

---

<sup>573</sup> Art. 263, Charte du football professionnel, saison 2014-2015, p. 46.

<sup>574</sup> Voir infra, art. 19 RSTJ.

<sup>575</sup> Ces deux indemnités ont pour vocation de rémunérer les coûts élevés inhérents à la formation du jeune joueur au sein de l'académie.

<sup>576</sup> Art. 20 et 21 du RSTJ relatifs au principe de l'indemnité de formation et au calcul du mécanisme de solidarité.

charge les avantages en nature, il doit alors verser au jeune joueur un supplément de rémunération de l'ordre de 420 € brut par mois<sup>577</sup>.

Pour un joueur âgé de 12 à 20 ans et évoluant dans un centre de formation de catégorie 1, les coûts de formation s'élèvent à 90 000 € par an. Pour un joueur dont le centre est classé en catégorie 2, les coûts s'élèvent à 60 000 € par année. Cependant, les dépenses de formation pour un club tel que le Gazélec d'Ajaccio (club à statut professionnel ne disposant pas d'un centre de formation agréé) s'élèvent à 10 000 € par année pour un joueur.

Ces différents frais permettent aux clubs formateurs de récupérer une importante manne financière, à condition que l'une des deux conditions suivantes soient satisfaites :

- Le joueur doit signer son premier contrat professionnel dans un club étranger, différent du ou des clubs dans lesquels il a suivi sa formation (cas des transferts internationaux).

- l'indemnité de formation sera due lors de chaque transfert du joueur professionnel, jusqu'à ce qu'il atteigne son 23<sup>ème</sup> anniversaire.

La FIFA considère que la période de formation du jeune joueur commence à l'âge de 12 ans et s'achève à son 21<sup>ème</sup> anniversaire. Néanmoins, cette période peut être écourtée : le club redevable de l'indemnité de formation devra alors prouver, par une série d'indices, que le jeune joueur a achevé sa formation avant l'âge requis. Le salaire du joueur, son statut au sein de l'équipe (s'il en est capitaine), ses différentes sélections en équipe nationale A, permettent au club « acquéreur » d'avancer un tel motif.

Lors de la signature du premier contrat professionnel d'un joueur, le club acquéreur doit régler tous les autres clubs formateurs dans lesquels le joueur a évolué à partir de l'âge de 12 ans. Il doit s'acquitter de cette obligation dans un délai de 30 jours à compter de la date de signature du jeune joueur. Concernant tous les autres transferts à venir du joueur

---

<sup>577</sup> Art. 756 « Avantages en nature, primes et bonification », Charte du football professionnel, saison 2014/2015, p. 98.



professionnel jusqu'à l'âge de son 23<sup>ème</sup> anniversaire, seul le dernier club aura droit au versement de cette indemnité de formation.

Toutes les associations nationales sont tenues de classer leurs clubs selon 4 catégories différentes, en fonction du niveau d'investissement des clubs dans la formation de leurs jeunes joueurs. Le règlement du statut et du transfert des joueurs dispose « qu'il convient de se baser sur les coûts de formation du nouveau club comme s'il avait lui-même formé le joueur »<sup>578</sup>. Il convient de relever que les coûts de formation couvrant la période comprise entre le 12<sup>ème</sup> anniversaire et le 15<sup>ème</sup> anniversaire sont minorés<sup>579</sup>. Les calculs correspondants sont réalisés en fonction d'un barème<sup>580</sup> émis par les différentes confédérations (UEFA, CONCACAF, AFC, CAF, CONMEBOL, OFC)<sup>581</sup>. La chambre de résolution des litiges de la FIFA est compétente en cas de litiges portant sur le montant de l'indemnité de formation. Pour obtenir gain de cause sur le montant de l'indemnité qu'il réclame, le requérant devra se baser sur des éléments économiques et non factuels (évaluation des frais engagés, impact des coûts de formation sur le budget du club...).

Ainsi, lors du premier enregistrement du jeune joueur en qualité de professionnel, l'indemnité de formation due par le club acquéreur sera égale à : coûts de formation x nombre d'années de formation accomplies entre le 12<sup>ème</sup> anniversaire et le 21<sup>ème</sup> anniversaire du joueur. Pour tous les autres transferts du joueur professionnel, ce montant sera égal à : coûts de la formation assurée par le nouveau club x nombre d'années passées au sein de son dernier club (puisque seul le dernier club est susceptible d'obtenir cette indemnité).

Pour bénéficier du versement de cette indemnité de formation, le club formateur doit avoir proposé un contrat de travail écrit au jeune joueur, 60 jours avant l'expiration de son contrat de travail précédent. Le nouveau contrat doit proposer un niveau de rémunération au moins égal à celui du contrat en cours.

Les « camps » de football, les académies, les écoles de football, doivent offrir aux joueurs des conditions optimales d'hébergement ainsi que des formations adaptées (parcours

---

<sup>578</sup> Art. VII RSTJ, « indemnité de formation et mécanisme de solidarité », p. 65.

<sup>579</sup> Coûts relatifs à la catégorie 4 (clubs à statut professionnel sans centre de formation agréé, soit 10 000 €/année.

<sup>580</sup> Annexe 4, al. 4 du RSTJ.

<sup>581</sup> Confederation of north, central American and Caribbean association, Asian football confederation, Confédération africaine de football, South American football confederation, Oceania football confederation.

académiques). Ces structures d'accueil sont définies par le règlement du statut et du transfert des joueurs comme étant « *une organisation ou une structure juridique indépendante dont le but premier est, à long terme, de fournir aux joueurs une formation sur la durée en mettant à leur disposition les installations d'entraînement et les infrastructures nécessaires* ». L'article 19 bis du même règlement impose aux clubs qui gèrent une académie de déclarer les joueurs mineurs. Cette déclaration est effectuée auprès de l'association sur le territoire de laquelle l'académie est basée.

## **§2. La rémunération du jeune joueur**

L'article 750 de la Charte du football professionnel de la CCNMF<sup>582</sup> dispose que les rémunérations des joueurs *aspirants, stagiaires, apprentis et élites* comprennent un salaire mensuel ainsi qu'une variable qui est constituée de primes (primes de classement, de résultat, d'intéressement, de match).

Les joueurs professionnels de Ligue 1 sont, quant à eux, soumis au même régime. Ils perçoivent un salaire fixe dont le montant atteint en moyenne 40 000 €/mois. À ce salaire fixe s'ajoutent des primes de match, de résultats, de qualification (coupe de France, coupe de la Ligue) et de classement (prime calculée en fonction du classement final au championnat de Ligue 1).

Le statut du sportif lui permet d'acquérir un certain nombre de points, dont la valeur est actuellement comprise entre 13 et 14 € brut. En fonction du nombre de points attribués dans ce cadre, une rémunération de base sera établie<sup>583</sup> : si le joueur n'a jamais été professionnel, 120 points lui seront attribués s'il concourt en championnat de France amateur, 130 points s'il joue en national et 100 points s'il évolue en division d'honneur.

La rémunération des jeunes sportifs est composée de primes, d'avantages en nature et d'indemnités de congés payés. Ces dernières sont égales à 1/10ème de la rémunération totale perçue l'année précédente. Il convient de souligner qu'en cas de mutation temporaire dans un

---

<sup>582</sup> Saison 2014/2015.

<sup>583</sup> *Le Parisien*, « Football : les différents contrats de national à la DH », 7 février 2014.

autre club, le club formateur doit désormais octroyer au jeune joueur concerné un salaire au moins égal à celui qu'il a perçu durant cette année de prêt.

L'article 759 de l'annexe 1 de la Charte du football professionnel établit un barème qui doit être respecté par tous les clubs professionnels. Il détermine le salaire mensuel brut (en euros) minimal que doivent verser les centres de formation aux joueurs apprentis ou aspirants<sup>584</sup>.

Année de contrat	Âges*	Ligue 1	Ligue 2	National
Année préparatoire	- de 16 ans	495	283	212
1 <sup>ère</sup> année	- de 17 ans	566	354	283
2 <sup>ème</sup> année	- de 18 ans	707	424	354

*\*au 31 décembre de la saison au cours de laquelle le contrat s'exécute.*

---

<sup>584</sup> Art. 753, « Salaire brut minimum pour les joueurs apprentis ou aspirants », Charte du football professionnel, p. 97.

Les joueurs qui suivent un cursus *élite* se verront verser un salaire brut minimum en euros selon le barème ci-dessous<sup>585</sup>:

Âges*	Ligue 1	Ligue 2	National
- De 17 ans	1680	420	350
- De 18 ans	1960	490	420
- De 19 ans	2660	840	700
- De 20 ans	3220	1190	980

\* au 31 décembre de la saison au cours de laquelle le contrat s'exécute.

Il convient de mentionner que des barèmes existent également pour les joueurs qui signent leur premier contrat en tant que professionnels, ainsi que pour la conclusion de contrats *stagiaires*.

Le représentant légal du joueur peut solliciter l'agent sportif de ce dernier pour la recherche, la négociation et la gestion des contrats conclus avec les équipementiers, les contrats publicitaires, les relations publiques, ainsi que pour la gestion des intérêts et des affaires du joueur, y compris la gestion de son patrimoine.

Les équipementiers souhaitent fréquemment coopérer avec les joueurs les plus talentueux : dans ce cadre, l'agent sportif est susceptible de recevoir de nombreuses propositions de partenariats. Les dirigeants des enseignes sportives s'intéressent aux joueurs dont les qualités et les valeurs qu'ils véhiculent sont totalement en phase avec leur marque : les équipementiers ciblent donc les jeunes talents qui deviendront leurs futures égéries. Le

---

<sup>585</sup> Barème applicable aux joueurs qui suivent un cursus *élite* (art. 757 de la Charte du football professionnel).

contrat de partenariat qui résulte de ces négociations peut se matérialiser par des dotations en produits offerts au joueur (produits professionnels tels que chaussures, protège-tibias... ), ainsi que des primes liées à sa performance (voir l'exemple des sélections en équipe de France : s'il est vainqueur du championnat du monde des moins de 18 ans, le jeune joueur recevra 15 000 euros de primes).

Ces contrats d'équipementiers peuvent considérablement faire évoluer la rémunération de base du jeune joueur.

Concernant son régime d'imposition, le jeune joueur verra ses revenus rattachés au foyer fiscal de ses parents et sera donc pris en compte pour le calcul du quotient familial du foyer fiscal parental. Dès qu'il atteindra l'âge de la majorité, le joueur sera imposé distinctement de son foyer familial et devra déclarer lui-même ses revenus. Néanmoins, la question se pose de savoir si on peut considérer, dans certaines situations, que le joueur relève du statut d'étudiant et s'il peut ainsi rester rattaché au foyer parental jusqu'à son 25<sup>ème</sup> anniversaire. De prime abord, aucune disposition légale n'interdit au jeune joueur bénéficiant du statut d'étudiant de se rattacher au foyer fiscal de ses parents dans les conditions de droit commun.

En outre, le montant de ces ressources (salaires et dotation) peut être largement optimisé si le joueur est conseillé par un agent sportif ou un avocat mandataire sportif. Ces derniers, de par leur connaissance fine des règlements relatifs aux instances du football (FFF, LFP, FIFA) et grâce à l'expérience acquise dans les milieux sportifs, peuvent apporter une réelle plus-value pour la négociation des contrats de travail et de sponsoring.

## *Section 2 : Le contrat de médiation : une opportunité pour faire évoluer le statut du jeune joueur*

La signature d'un contrat de médiation autorise le représentant légal d'un joueur à confier à un agent la gestion et la défense des intérêts du jeune talent, pour tout ce qui concerne sa carrière de footballeur. Il convient de souligner que 70 % des joueurs de national

et 30 % des joueurs évoluant en CFA<sup>586</sup>/CFA2 utilisent les services d'un agent<sup>587</sup>. De plus, 99,9 % des joueurs qui évoluent en Ligue 1 lui confient également la gestion de leur carrière.

Le représentant légal charge l'agent de mettre le joueur en relation avec les clubs sportifs pour l'assister et le représenter dans ses différents choix et obligations : conclusion du contrat de travail dans un cadre professionnel et rémunéré, négociation des avenants ou prolongation dudit contrat, résiliation éventuelle du contrat de travail. Fort de l'engagement contracté dans ce cadre, l'agent sportif pourra négocier, sur la base de la Charte du football professionnel, le salaire brut mensuel du jeune talent (selon le nombre de points indiqués par la Charte, majorés d'un pourcentage), rémunération qui sera augmentée d'une saison sportive à l'autre.

Ce salaire s'assortira d'une revalorisation qui est conditionnée par la présence et la participation du joueur à un certain nombre de matchs, tel que défini en commun accord avec le club (en qualité de titulaire, participant, entrée en jeu en championnat et/ou en coupe nationale). Le salaire peut contenir une prime de comportement dont l'octroi dépend de la capacité du joueur à respecter les règles de vie de son club. Elle est généralement comprise entre 15 et 25 % du salaire du joueur.

De plus, à la signature du contrat, une prime exceptionnelle pourra être versée au joueur. Ces montants diffèrent considérablement selon qu'il s'agit d'un club anglais ou français. À titre d'exemple, pour un même joueur régulièrement convoqué en équipe de France, la prime à la signature offerte par un club anglais représente dix fois le montant de la prime française.

Il convient de mentionner que l'agent sportif ne percevra aucune rémunération si le joueur est encore mineur lors de la conclusion du contrat de mandat. Cependant, parallèlement à la signature de ce contrat, l'agent conclura, avec le représentant légal du joueur, une convention de *porte-fort d'exécution* qui lui permettra d'obtenir, à son profit et de manière exclusive, le renouvellement du contrat de mandat lorsque le joueur atteindra sa majorité.

Pour être commissionnés, certains agents signent un mandat de recherche avec un club, accord au titre duquel ils se font rémunérer, en contournant ainsi la législation française (elle interdit à tout agent sportif, à toute société ou personne agissant pour le compte d'un

---

<sup>586</sup> Championnat de France amateur.

<sup>587</sup> A. Terrini, « Le football amateur ça eut payé », *L'Humanité*, 3 mars 2014.

mineur, d'être rémunéré lorsque ce dernier signe un contrat relatif à l'exercice d'une activité sportive<sup>588</sup>). Dans le cadre de son contrat de médiation, l'agent doit mettre à la disposition du joueur ses contacts, son réseau et ses partenaires, pour favoriser le bon déroulement de sa carrière. Il est donc tenu à une obligation de moyens<sup>589</sup> dans le cadre de sa mission d'assistance, de suivi et de promotion du jeune joueur. L'agent se doit de faire tous les efforts nécessaires à l'atteinte de l'objectif fixé dans le contrat de médiation. Néanmoins, la convention de porte-fort d'exécution signée entre le représentant légal du joueur et l'agent licencié est soumise également à une obligation de résultat, dont l'inexécution exposerait les parties à l'application de l'article 1147 du Code civil<sup>590</sup>.

Ce mandat est généralement signé pour une durée de 24 mois. Durant ce délai, l'agent sportif doit rendre compte, auprès du représentant légal du joueur, de sa mission et des actions qu'il a entreprises, par le biais d'un *reporting* régulier. Ce procédé permet de détailler les efforts déployés par l'agent pour réaliser au mieux sa mission. Si ce compte-rendu détaillé n'est pas transmis par l'agent sportif, le représentant légal pourra résilier le contrat de médiation de façon unilatérale.

Quant au joueur, il a l'obligation de retranscrire et de transmettre à son agent tout renseignement ou événement susceptible d'intéresser un club professionnel, et/ou toute demande provenant de son club actuel, de sorte qu'il puisse exercer sa mission en toute clarté et en toute efficacité.

La caractéristique essentielle d'un contrat de médiation réside dans son exclusivité<sup>591</sup>. En effet, le joueur et son représentant légal peuvent accorder à l'agent sportif, de façon exclusive, des droits pouvant s'exercer sans aucune restriction géographique. Une telle clause interdit au joueur de conclure un contrat de travail relatif à l'exercice rémunéré du football ou

---

<sup>588</sup> L. 222-5 du C. sport. La violation du présent article est punie de quatre mois d'emprisonnement et d'une amende de 3 750 euros. V. également, art. L. 7124-9 du Code du travail relatif à l'activité des enfants dans le domaine du spectacle et, Sénat, *Proposition de loi visant à encadrer la profession d'agent sportif* et modifiant le Code du sport, <http://www.senat.fr/rap/l07-363/l07-3635.html>.

<sup>589</sup> Art. 1137 du C. civ.

<sup>590</sup> Art. 1147 du C. civ : « Le débiteur est condamné, s'il y a lieu, au paiement de dommages et intérêts, soit à raison de l'inexécution de l'obligation, soit à raison du retard dans l'exécution, toutes les fois qu'il ne justifie pas que l'inexécution provient d'une cause étrangère qui ne peut lui être imputée, encore qu'il n'y ait aucune mauvaise foi de sa part ».

<sup>591</sup> J.-M. Marmayou, *Chronique de droit du sport*, Petites affiches, 10 juin 2013 n° 115, p. 31.

encore de négocier des avenants ou des prolongations audit contrat, sans l'intervention de l'agent. En raison de la nouvelle réglementation FIFA de mars 2014, qui supprime la détention de licence d'agent sportif et substitue des intermédiaires aux agents sportifs<sup>592</sup>, cette exclusivité est à l'origine de multiples conflits. Elle interdit au joueur et à son représentant légal de confier, à quiconque autre que l'agent du joueur, le soin de fournir, en son nom et/ ou pour son compte, les prestations énumérées dans le contrat de médiation. Cependant, de nombreux joueurs signent de multiples mandats avec des agents sans respecter cette exclusivité et choisissent, en fonction de leurs prétentions salariales, les compétitions sportives qui leur semblent les mieux adaptées à leurs ambitions.

Généralement, pendant toute la durée du contrat de médiation, le joueur (ou son représentant légal) concède à l'agent le droit d'utiliser, à titre gracieux, son nom, sa voix et son image, notamment dans le cadre de la promotion de l'activité de l'agent.

L'intervention de l'agent sportif est particulièrement requise lors de la signature du premier contrat professionnel conclu par le jeune joueur, que ce soit au sein de son club formateur ou dans un club étranger. L'agent<sup>593</sup>, les parents et le joueur décident alors en commun accord de l'orientation de la future carrière du joueur.

Des *scouts*, dénommés aussi « chercheurs de sportifs de haut niveau », interviennent parfois dans la détection des jeunes talents pour le compte des clubs professionnels français ou européens. Ces dénicheurs émettent des rapports qui favorisent la prise de décision et le recrutement des joueurs par les clubs.

---

<sup>592</sup> Règlement portant sur la collaboration avec les intermédiaires, FIFA, mars 2014, qui est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> avril 2015. V. art. 11, « *le précédent système d'octroi de licences est abandonné et toute licence existante perd immédiatement sa validité et doit être retournée à l'association l'ayant émise* ». V. également, *op.cit.*, p. 4.

<sup>593</sup> J.-M. Marmayou, « Agent : encore un peu d'ombre sur les règles d'exercice de l'activité d'agent sportif », *Chronique de droit du sport*, Petite affiches, 26 mai 2015, n° 104, p. 5.



## ***Chapitre II: Le devenir du jeune talent***

Lorsqu'il est âgé de 17 ans, le jeune joueur peut se retrouver dans une des quatre situations suivantes<sup>594</sup> : soit il se situe dans sa dernière année de contrat *aspirant*, soit il doit arrêter sa formation au sein du centre de formation et ne plus espérer de contrat professionnel (il n'a pas les compétences requises pour le « haut niveau » sportif), soit il s'est vu proposer un contrat *élite* et en poursuit l'exécution. Dans tous les cas, si un club étranger s'intéresse au jeune talent<sup>595</sup>, le club peut « bloquer » ce dernier en lui proposant, dès l'âge de 16 ans, de signer un contrat professionnel<sup>596</sup>.

### *Section 1 : Le passage du joueur à la sphère professionnelle*

L'intégration du jeune joueur dans le groupe *élite* lui permet de signer un contrat professionnel, dans un délai de deux ans. Il peut aussi être prêté à un club pour acquérir du temps de jeu supplémentaire et parfaire sa formation. Cependant, le contrat *élite* ne permet pas sa mutation définitive dans un autre club.

Au terme d'un contrat *aspirant*, *stagiaire* ou *élite*, le jeune joueur peut signer un contrat professionnel avec son club formateur.

L'article 500 de la Charte du football professionnel indique « *qu'un joueur ne peut signer un premier contrat professionnel qu'après avoir satisfait aux obligations du joueur aspirant, apprenti ou stagiaire, à l'exception du joueur issu directement des rangs amateurs et âgé de 20 ans au moins au 31 décembre de la 1ère saison au cours de laquelle le contrat s'exécute.*

---

<sup>594</sup> Site : <http://www.devenir-footballeur.pro/chapitre-5-contrats/>

<sup>595</sup> Mention d'un « pacte de non-agression » existant entre les clubs de football français. Les clubs français ne s'intéressent donc pas aux joueurs sous convention de formation ou sous contrat au sein d'un centre de formation agréé appartenant à un club professionnel.

<sup>596</sup> Exemple du LOSC qui a proposé à Eden Hazard, dès l'âge de 16 ans, un contrat professionnel.

*Toutefois, les joueurs ayant été sous contrat de formation, peuvent, quel que soit leur âge, signer un contrat professionnel en faveur :*

*- d'un club professionnel doté d'un centre de formation agréé*

*- d'un club professionnel sans centre de formation »<sup>597</sup>.*

L'article 500 de la Charte du football professionnel est essentiel pour les agents de joueurs et les clubs sportifs, car un joueur âgé de moins de 20 ans et qui arrive du monde amateur, aussi talentueux soit-il, n'est pas habilité à signer de contrat professionnel. Néanmoins, si le joueur bénéficie du statut *élite* ou est en formation, il sera libre de signer dans n'importe quel autre club français ou européen<sup>598</sup>.

Ce même article définit comme professionnel le footballeur employé pour exercer, à titre exclusif ou principal, son activité en vue des compétitions, même s'il est titulaire d'une licence amateur<sup>599</sup>. Dans un autre cas d'espèce, cependant, le joueur titulaire d'une licence amateur a été considéré comme ne relevant pas de l'article 500 de la Charte du football professionnel, qui définit le footballeur professionnel comme étant le joueur employé pour exercer « *à titre exclusif ou principal, son activité en vue des compétitions* »<sup>600</sup>.

Si le jeune joueur fait l'objet d'un « prêt » dans un autre club (pour s'aguerrir et parfaire sa formation footballistique, par exemple), l'article 268 de la Charte du football professionnel lui permet, s'il a été régulièrement titulaire en Ligue 1 (participation à 15 rencontres officielles) et en Ligue 2 (20 rencontres officielles), d'exiger de la part de son club formateur un contrat professionnel, et ce quel que soit son statut. Le joueur doit adresser sa demande auprès du club et de la Ligue de football professionnel dans les 15 jours qui suivent son 15<sup>ème</sup> match en Ligue 1, ou son 20<sup>ème</sup> match en Ligue 2.

---

<sup>597</sup> Charte du football professionnel, « Sous-titre IV, Statut du joueur professionnel », CCNMF, 2014-2015, p. 62.

<sup>598</sup> Cass. soc., 6 octobre 2010, n° 0742023.

<sup>599</sup> *Op.cit.*, CA Toulouse, 4<sup>ème</sup> ch., sect., 15 mai 2014, n° 1203777, *Association Balma sporting club*, v. F. Buy « Peut-on être professionnel et titulaire d'un contrat à durée déterminée en dépit d'une licence amateur et d'un contrat verbal », Petites affiches, 10 juin 2013 n° 115, p. 3.

<sup>600</sup> Cass. soc., 12 décembre 2012, n° 1114823.

Ces mutations temporaires ou prêts sont soumis à de nombreuses conditions : un club de football disposant d'une section professionnelle ne peut prêter que deux joueurs au même club. De plus, chaque club professionnel ne peut accueillir que cinq joueurs prêtés. Les prêts peuvent être effectués aussi bien pour compléter une équipe professionnelle qu'une équipe amateur<sup>601</sup>. La Charte du football professionnel limite à sept joueurs titulaires d'une licence le nombre de prêts accordés par un même club au cours d'une saison sportive<sup>602</sup>.

L'article 12.3.1 de la convention collective nationale du sport<sup>603</sup> stipule que le sportif professionnel « mettra à disposition de son employeur, contre rémunération, ses compétences, son potentiel physique et ses acquis techniques et tactiques, le temps de préparer et de réaliser une performance sportive dans le cadre d'une compétition ou d'un spectacle sportif de façon régulière ou occasionnelle, ainsi que, accessoirement, les activités de représentation qui en découlent ».

L'engagement avec son club formateur se concrétisera sous la forme d'un contrat à durée déterminée dit d'usage<sup>604</sup>. En effet, le Code du travail, en vertu de son article L. 1242-2, indique que le sport professionnel est l'un des secteurs dans lequel il est d'usage de ne pas recourir au contrat à durée indéterminée, en raison de la nature de l'activité exercée et du caractère temporaire de ces emplois. Le secteur du football professionnel utilise donc des contrats à durée déterminée dits d'usage<sup>605</sup>. Ce type de contrat est plus difficilement résiliable que le contrat à durée indéterminée : si le club veut rompre le contrat de manière anticipée, il doit verser une certaine somme d'argent, sauf faute grave imputable au sportif. Monsieur Rabu évoque le fait que l'aléa sportif et ses conséquences directes ne peuvent justifier le recours au contrat à durée déterminée d'usage<sup>606</sup>. Il poursuit en disant que « même d'usage, le recours à ce type de contrat ne saurait être abusif »<sup>607</sup>.

Le jeune joueur peut aussi se faire recruter par un club étranger (au sein et hors de l'UE). Les clubs européens possèdent en interne leurs propres cellules de recrutement. Des

---

<sup>601</sup> Art. 6 du Statut du joueur fédéral des règlements généraux.

<sup>602</sup> Art. 266, « Mutations temporaires », Charte du football professionnel, saison 2014-2015, p. 48.

<sup>603</sup> CCNS, 20 juin 2013 étendue par l'arrêté du 21 novembre 2006, n° 2511, p. 77.

<sup>604</sup> Cass. soc., 17 décembre 2014, n° 1323176, *Padovani c/ Sporting club Bastia*. V. Petites affiches, 9 juin 2015 n° 114, p. 8.

<sup>605</sup> W. Fraisse, « Le recours au CDD dans le sport professionnel », éd. Dalloz, 28 janvier 2015.

<sup>606</sup> G. Rabu, *Chronique de droit du sport*, Petites affiches, 26 mai 2015 n° 104, p. 5.

<sup>607</sup> *Ibid.*

détecteurs de talents (*scouts*) exercent dans ce cadre une mission de supervision pour le compte du club, auquel ils sont liés par une convention de supervision<sup>608</sup>. Leurs missions consistent à détecter des talents susceptibles d'être engagés par le club. À ce titre, ils doivent suivre les différents championnats pour évaluer le niveau et le potentiel des jeunes joueurs. Ils émettent ensuite des rapports qui détermineront le choix de recrutement du club mandataire. Leur travail n'est pas sans conséquence : au sein du championnat français, on assiste à un véritable « pillage » de nos jeunes joueurs. En effet, durant la période d'enregistrement de l'été 2015, plusieurs internationaux espoirs français<sup>609</sup> ont quitté le territoire national pour rejoindre la *Premier League*. Les *scouts* qui conseillent et signalent l'opportunité de tels recrutements<sup>610</sup> sont les premiers responsables de la fuite de nos talents.

Pour illustrer nos propos, nous pouvons évoquer ici, de nouveau, le cas du joueur espoir Olivier Bernard (déjà mentionné dans notre première partie, p. 136 et s.). Alors qu'il était sous convention de formation avec l'Olympique lyonnais, le joueur avait signé, à l'issue de sa formation, un contrat de joueur professionnel avec le club de Newcastle United<sup>611</sup>. Cependant, il s'exposait ainsi « à des dommages et intérêts dont le montant était sans rapport avec les coûts réels de formation »<sup>612</sup>. La CJUE avait sanctionné ce dispositif au motif que ce montant n'était pas proportionné à l'objectif poursuivi<sup>613</sup>. Cette sanction entravait le principe de libre circulation des travailleurs et celui de libre exercice d'une activité professionnelle. L'arrêt énonce : « *n'étant pas tempérée, notamment par une clause dédit-formation, une telle restriction apportée aux libertés individuelles de contracter et de travailler est*

---

<sup>608</sup> Les *scouts* obtiennent un remboursement intégral de leurs frais de déplacement ainsi que des primes exceptionnelles en cas de détection d'un talent.

<sup>609</sup> Yassine Fortune, Jeff Reine-Adelaïde et Ismaël Bennacer (jeunes espoirs français régulièrement convoqués dans leurs catégories en équipe de France) ont quitté respectivement Lens et Arles-Avignon pour le football club d'Arsenal, lors de la période d'enregistrement de l'été 2015.

<sup>610</sup> F. Rizzo, « Superviseur de joueur au profit d'un club de football : salarié ou prestataire de service ? », *Rev. Lamy Droit civil* 2007, n° 39, pp. 6-10. V. également, *ibid.*, *Cah. dr. sport* n° 7, 2007, p. 147.

<sup>611</sup> CA Lyon, Ch. soc., 26 février 2007, n° 0306278 : *Olympique lyonnais c/ O. Bernard*. V. Cass, civ. Ch. soc., 9 juillet 2008, n° 0742023.

<sup>612</sup> *Op.cit.*, M. Fataz, « Ou quand les centres de formation peuvent être privés de leurs espoirs », *Cah. sociaux*, 1 décembre 2010, p. 362.

<sup>613</sup> CJCE, n° C-325/08 : JOCE n° C 134/05, 22 mai 2010.

*disproportionnée par rapport à la protection, aussi légitime soit elle des intérêts du club formateur* »<sup>614</sup>.

Dans ce contexte, le dispositif le plus adapté pour éviter la fuite des talents serait l'insertion d'une clause de dédit-formation à l'intérieur du contrat du jeune joueur. Cette clause serait ainsi proportionnée<sup>615</sup> aux frais de formation supportés par le club formateur. Néanmoins, un club désireux de s'attacher les services d'un jeune joueur ne serait pas dissuadé par le montant de cette clause qui reste subsidiaire, eu égard à l'économie que génère la « vente » de joueurs de football.

Cependant, un rapport de l'Assemblée nationale évoque le fait que « *l'on ne peut pas reprocher à des entreprises de s'adjoindre les services des meilleurs en leur faisant des offres de salaires élevées* »<sup>616</sup>. Par la suite, le législateur a mis en place des mesures destinées à protéger la formation des jeunes joueurs.

La FIFA, en vertu de l'article 19 du règlement du statut et du transfert des joueurs intitulé « protection des mineurs », énonce qu'en principe « *le transfert international d'un joueur n'est autorisé que si le joueur est âgé d'au moins 18 ans* ». Cependant, des exceptions sont prévues par ce même règlement pour les joueurs âgés de moins de 18 ans. En effet, si les parents du joueur s'installent dans son pays d'accueil pour des motifs étrangers au football, le transfert dans le club européen pourra s'opérer en toute légalité. Toutefois, les parents doivent s'installer de manière permanente et durable dans le pays d'accueil et être considérés comme résidents au regard de l'administration fiscale. La FIFA prendra en considération le lieu d'exercice de l'activité principale des parents pour accorder cette dérogation.

La FIFA autorise également le transfert du joueur à la condition que celui-ci soit âgé d'au moins 16 ans et que l'opération s'effectue à l'intérieur de l'Union européenne ou de l'espace économique européen. Dans cette dernière hypothèse, le club européen devrait fournir :

---

<sup>614</sup> F. Buy, « De l'obligation de signer son premier contrat professionnel avec son club formateur », *Chronique de droit du sport*, Petite affiches, 1<sup>er</sup> octobre 2007 n° 196, p. 3.

<sup>615</sup> Cass. Ch. soc., 5 juin 2002, n° 0044327, « la clause de dédit est proportionnée aux frais de formation et n'a pas pour effet de priver le salarié de la faculté de démissionner ».

<sup>616</sup> Rapp. Assemblée nationale, Sport jeunesse et vie associative, 6 mars 2007, p. 2465.

- Une formation footballistique de haute qualité (« haut standard national ») au jeune talent ;
- Une formation universitaire (parcours académique) ou professionnelle permettant au joueur d'exercer une autre profession, s'il ne réussit pas à faire du football sa principale activité, ou s'il cesse de jouer au football comme professionnel ;
- L'hébergement dans une famille d'accueil ou au centre de formation du club.

La mise à disposition d'un tuteur et la fourniture de bonnes conditions matérielles sont deux facteurs déterminants pour l'avenir du jeune sportif : un encadrement privilégié lui permettra de s'épanouir tout en bâtissant sa carrière. La protection des jeunes joueurs mineurs demeure en outre une préoccupation de premier plan pour les instances internationales du football. L'article 19 s'applique aussi bien aux joueurs mineurs professionnels qu'aux joueurs amateurs. La FIFA déroge cependant à son principe général en accordant une exception aux joueurs mineurs frontaliers qui ne sont pas éloignés de plus de 50 km d'une frontière nationale. Néanmoins, la distance séparant le domicile du joueur (hébergé chez ses parents) et le club doit être au maximum de 100 km. L'article 19 s'applique aux joueurs dont la nationalité diffère de celle de leur pays d'accueil.

Les transferts internationaux de joueurs mineurs étrangers ainsi que les premiers enregistrements de mineur étrangers sont autorisés par une sous-commission créée à cet effet par la commission du statut du joueur<sup>617</sup>. La sous-commission donne son accord pour chaque transfert de joueur mineur. Toute demande concernant l'émission d'un certificat international de transfert<sup>618</sup> pour un joueur mineur doit être soumise à l'approbation préalable de la sous-

---

<sup>617</sup> Juridiction internationale fédérée par la FIFA. L'art. 64 al. 2 des statuts de la FIFA interdit le recours devant les tribunaux ordinaires pour les litiges relevant du domaine sportif (exception faite pour les litiges entre un club et son joueur relatifs au contrat du travail). La commission du statut du joueur est en charge des travaux de la chambre de résolution des litiges. Cette commission est compétente pour traiter les litiges relatifs à l'enregistrement d'un joueur auprès d'un nouveau club s'il existe un litige contractuel avec le club précédent ou si la précédente association refuse de délivrer le CIT (certificat international de transfert). La commission du statut du joueur prononce les mesures provisoires relatives à l'autorisation du transfert international d'un joueur.

<sup>618</sup> Art. 9 RSTJ : « un joueur enregistré auprès d'une association ne peut être enregistré auprès d'une nouvelle association que lorsque celle-ci a reçu un certificat international de transfert établi par l'ancienne association ». Demande formulée seulement au cours des deux périodes annuelles d'enregistrement.

commission. Des dérogations peuvent être accordées à la seule discrétion de cette instance<sup>619</sup> : elles concerneront uniquement les demandes relatives au transfert de joueurs mineurs amateurs.

La valeur intrinsèque des jeunes joueurs est déterminée en fonction de leur âge, du poste qu'ils occupent, mais aussi de leur parcours au sein de l'équipe première du club (titularisations, participations et entrées en jeu lors d'un match officiel, parcours en sélection *jeune espoir*). Leur intégration pendant l'entraînement avec le groupe professionnel (généralement composé de 25 joueurs, dont 4 gardiens de but) constitue aussi une référence pour les recruteurs. De plus, leur insertion au sein du groupe *élite* du club est aussi déterminante<sup>620</sup>.

Pour apprécier la valeur des jeunes talents, les dirigeants de clubs se réfèrent également aux médias et aux sites spécialisés<sup>621</sup>.

En 1974, le législateur français avait créé une autre catégorie de sportif : le joueur promotionnel de football. Il s'agissait d'une catégorie intermédiaire entre l'amateurisme et le professionnalisme<sup>622</sup>. Ce statut a été supprimé le 1<sup>er</sup> mars 1995.

Après avoir été sous contrat *stagiaire*, *élite*, ou *apprenti* au sein d'un centre de formation agréé, et faute d'avoir atteint le niveau requis, de nombreux jeunes joueurs n'arrivent pas à embrasser une carrière de footballeur professionnel. Certains d'entre eux sont aussi contraints d'arrêter leur carrière sportive en raison d'une blessure, d'autres conservent ou acquièrent le statut de joueur amateur.

## *Section 2 : La conservation du statut amateur*

Un joueur enregistré comme sportif professionnel ne peut acquérir de nouveau le statut d'amateur qu'après un délai de 30 jours à compter du dernier match qu'il a disputé comme joueur professionnel<sup>623</sup>.

---

<sup>619</sup> V. art. 19 al. 4 RSTJ.

<sup>620</sup> Pour un club de Ligue 1, le groupe élite est composé de 8 à 10 joueurs.

<sup>621</sup> Site : <http://www.transfermarkt.co.uk/> et <http://www.footballdatabase.eu/>

<sup>622</sup> Lamy associations, « Situations particulières », n° 453-44.

<sup>623</sup> Art. 3 RSTJ.

Le contrat amateur, plus communément appelé *le fixe* dans le milieu sportif, confère au joueur, à l'instar des contrats professionnels, des primes de résultat ainsi que des avantages en nature. Il peut être conclu pour une durée de 5 saisons maximales. Cependant, pour les joueurs de moins de 18 ans, le contrat doit être conclu pour une durée maximale de 3 ans.

L'article 47 des statuts et règlements de la Ligue Midi-Pyrénées de football dispose à ce sujet : « *qu'est amateur tout joueur qui s'adonnant à la pratique du football sans but lucratif, n'est pas visé par l'article 46 (lequel vise le joueur sous contrat)<sup>624</sup> et ne tire du football que des revenus complémentaires* ».

La Ligue de football ajoute que « *les joueurs peuvent être rémunérés par les clubs dans lesquels ils sont licenciés sous réserve que les clubs et ces joueurs remplissent les obligations légales prévues en matière sociale et fiscale* »<sup>625</sup>.

La qualité de joueur amateur n'empêche pas le législateur de reconnaître l'existence d'un lien contractuel entre l'association sportive et le joueur<sup>626</sup>. En effet, de nombreuses décisions de jurisprudence ont été prononcées sur la qualité de joueur amateur : ce dernier pouvait-il être titulaire d'un contrat de travail ? Dans plusieurs cas d'espèce<sup>627</sup>, le joueur était soumis aux mêmes contraintes qu'un joueur de football professionnel. À ce titre, le sportif participait aux séances d'entraînement et répondait aux convocations de son entraîneur pour la préparation des matchs officiels (participation au championnat de France amateur)<sup>628</sup>. De plus, le joueur respectait le règlement intérieur de l'association sportive, tandis que l'entraîneur avait la possibilité d'exercer son pouvoir disciplinaire (mise en garde, mise à pied, blâme, amende...).

Toutefois, un joueur peut aussi très bien exercer son activité à titre de loisir sans être lié à son club par un quelconque lien de subordination<sup>629</sup>.

---

<sup>624</sup> Site : <http://ligue-midi-pyrenees-foot.fff.fr/cg/6500/www/index.shtml>

<sup>625</sup> *Op.cit.*, CA Toulouse du 15 mai 2014, 4<sup>ème</sup> Ch., sect., n° 1203777, *Association Balma sporting club*.

<sup>626</sup> K. Adyel, « Le statut du sportif amateur et du sportif professionnel en droit du sport », [www.legavox.fr](http://www.legavox.fr), 29 octobre 2013. V. Cass. Ch. soc., 14 juin 1979, n° 7741305.

<sup>627</sup> Cass. Ch. soc., 14 juin 2006 n° 0446.795.

<sup>628</sup> CA, Ch. soc., 21 février 2006, n° 0500080, *Association sportive Moulinoise c/ Olympio*.

<sup>629</sup> CA Bourges, 2<sup>ème</sup> Ch., 23 octobre 2008.



La FFF ne considère pas le contrat amateur comme étant un contrat de travail (à la différence du contrat fédéral). En outre, lorsqu'ils disputent des matchs internationaux, les joueurs professionnels ne sont pas considérés comme relevant d'un lien de subordination vis-à-vis de la FFF<sup>630</sup>.

Le recours au contrat à durée déterminée d'usage concerne aussi bien le domaine du football professionnel que celui du football amateur<sup>631</sup>. Néanmoins, au regard de la Sécurité sociale, les joueurs amateurs ne sont pas considérés comme bénéficiaires et ne relèvent ni du régime salarié ni du régime des travailleurs indépendants.

La notion de lien de subordination a été abordée à propos du statut des joueurs promotionnels. En effet, bien que ces joueurs conservent le statut amateur, ils exercent leur activité dans des conditions similaires à celles d'un joueur professionnel : ils sont donc titulaires d'un contrat de travail<sup>632</sup>.

Avant 1994, les rémunérations versées aux joueurs promotionnels étaient soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie *bénéfice non commerciaux*<sup>633</sup>. De plus, les avantages en nature versés par leurs clubs entraient également dans cette catégorie d'imposition<sup>634</sup>. Une jurisprudence constante de la Cour de cassation les assujettissait au régime général de la Sécurité sociale, sans qu'il y ait besoin de rechercher quelles ressources provenaient de leur activité annexe à la pratique du football<sup>635</sup>.

L'article 100 bis du CGI, que nous allons aborder plus en détail ci-après, prévoit l'imposition des revenus du sportif de haut niveau sur une base moyenne. Ses dispositions s'appliquent aussi aux revenus du sportif amateur.

Généralement, un joueur amateur cumule plusieurs activités : la jurisprudence évoque

---

<sup>630</sup> G. Vachet, Lamy droit des associations n° 608, « conclusion du contrat de travail ». V. également, Lamy droit des associations, « Situations particulières », n° 453-44.

<sup>631</sup> Cass. Ch. soc., 6 octobre 2004, n° 02.42.652 C, *Association football club grand Rouen*, V. *Cah. sociaux*, n° 165, 1<sup>er</sup> décembre 2014, p. 479.

<sup>632</sup> CA Rennes, Ch. prud'homale 8, 27 mai 1999, n° 9805666, *Soret/ Philip*.

<sup>633</sup> BOI-RSA-CHAMP-10-10-30, BOI-BNC-CHAMP-10-30-40.

<sup>634</sup> Décision ministérielle du 1<sup>er</sup> septembre 1974 adressée au Président de la FFF, v. BOI-BNC- CHAMP-10-30-40.

<sup>635</sup> Cass. Ch. soc., 14 juin 1979, n° 7741.325, V. également, Cass. Ch. soc., 7 décembre 1995, n° 9320.935, *RJS* 1996 n° 30.

alors la pluriactivité du joueur amateur, laquelle peut permettre de préparer la reconversion professionnelle des footballeurs dont la carrière est limitée dans le temps<sup>636</sup>. Le contrat de travail du joueur amateur est régi par la convention collective nationale du sport, même si aucune référence à l'amateurisme n'est recensée à l'intérieur même de la convention. C'est l'article 12. 1 de la convention qui inclut les amateurs : il cite d'une part les salariés de clubs ou d'associations sportives qui exercent à titre principal ou exclusif leur activité en vue de la participation à des compétitions et courses sportives et d'autre part, les sportifs sous convention de formation avec un centre de formation agréé. Or, cette dernière catégorie englobe le statut des joueurs de football amateurs.

Le chapitre 4 de la convention, qui concerne l'embauche des joueurs et la conclusion du contrat de travail, vise donc également la souscription des contrats de joueur amateur : période d'essai, rupture du contrat de travail (éléments caractéristiques du contrat de travail amateur), les absences ... Les principes directeurs, tels que le principe de non-discrimination ou l'égalité professionnelle entre les hommes et les femmes, doivent être aussi appliqués au joueur amateur.

La convention autorise le cumul d'emplois dès lors qu'il ne contrevient pas à la réglementation relative à la durée maximale du travail autorisée<sup>637</sup>. L'article L 8261 du Code du travail dispose qu' « *aucun salarié ne peut accomplir des travaux rémunérés au-delà de la durée maximale du travail, telle qu'elle ressort des obligations légales de sa profession* ». Cependant, de nombreux sportifs évoluant en championnat de France amateur subissent des difficultés financières : le sportif de haut niveau se trouve dans l'obligation d'exercer une seconde activité professionnelle salariée, car les revenus tirés de son activité footballistique ne lui permettent pas de vivre de sa discipline sportive<sup>638</sup>.

Le salarié a une obligation d'information vis-à-vis de ses deux employeurs. Par ailleurs, la part des cotisations dont il sera redevable sera déterminée au prorata des

---

<sup>636</sup> « Sport et pluriactivité », semaine sociale Lamy, 2003, n° 1128.

<sup>637</sup> Art. 11.2 de la CCNS, 20 juin 2013, p. 74.

<sup>638</sup> Lamy optimisation fiscale de l'entreprise, étude n° 339 « Propos introductifs », Optimisation fiscale des activités sportives, section I « Régime fiscal et modes d'optimisation des revenus des sportifs de haut niveau ».

rémunérations versées par chacun d'entre eux<sup>639</sup>. Il convient de distinguer le joueur amateur qui cumulerait un emploi dans le secteur public et un emploi dans le secteur privé. En effet, la loi du 13 juillet 1983<sup>640</sup> (complétée par le décret n° 2007-658 du 2 mai 2007 relatif au cumul d'activités des fonctionnaires, des agents non titulaires de droit public et des ouvriers des établissements industriels de l'État), pose un principe concernant le cumul d'emploi public et privé.

L'article 25 de la loi (modifié par la loi n° 2009-972 du 3 août 2009, art 33 et 34) dispose que « *les fonctionnaires consacrent l'intégralité de leur activité professionnelle aux tâches qui leur sont confiées. Ils ne peuvent exercer à titre professionnel une activité privée lucrative de quelque nature que ce soit. Les conditions dans lesquelles il peut être exceptionnellement dérogé à cette interdiction sont fixées par décret en Conseil d'État* ». En effet, un joueur amateur, un entraîneur, ou un préparateur physique d'un club amateur peuvent être confrontés à ces restrictions légales. Ils peuvent, par exemple, être employés à temps partiel par l'Éducation nationale, et exercer leur activité sportive par ailleurs.

Dans le cadre de cet article, le chapitre 1<sup>er</sup> du décret relatif au cumul d'activités exercées à titre accessoire dispose que les fonctionnaires et les agents non titulaires de droit public peuvent être autorisés à cumuler une activité accessoire à leur activité principale, sous réserve « *que cette activité ne porte pas atteinte au fonctionnement normal, à l'indépendance ou à la neutralité du service* »<sup>641</sup>. L'article 2 du décret de 2007 comprend une liste de professions susceptibles d'y être autorisées, dont les activités à caractère sportif ou culturel (y « *compris animation et encadrement dans les domaines sportifs et culturels ou de l'éducation populaire* »).

Le Code du travail, en vertu de l'ancien article L 324-1<sup>642</sup>, se prononce en faveur d'un principe d'interdiction qui serait opposable à tout fonctionnaire qui prétendrait recevoir un salaire ou une indemnité provenant du secteur privé. Ainsi, « *il demeure interdit dans les conditions fixées par les dispositions en vigueur aux fonctionnaires, agents et ouvriers des*

---

<sup>639</sup> *Op.cit.*, K. Adyel, « Le statut du sportif amateur et du sportif professionnel en droit du sport », [www.legavox.fr](http://www.legavox.fr), 29 octobre 2013. V. Cass. Ch. soc., 14 juin 1979, n° 7741305.

<sup>640</sup> Loi n° 83-634 du 13 juillet 1983 portant droits et obligations des fonctionnaires, dite loi Le Pors.

<sup>641</sup> Art. 1 du décret n° 2007-658 du 2 mai 2007 relatif au cumul d'activités des fonctionnaires, des agents non titulaires de droit public et des ouvriers des établissements industriels de l'État.

<sup>642</sup> Loi n° 2007-148 du 2 février 2007- art. 24 JORF 12 mars 1997.

*services publics de l'État, des départements et des communes, offices et établissements publics, aux personnels commissionnés aux titulaires de la société nationale des chemins de fer français ou des réseaux de chemins de fer d'intérêt local et autres services concédés, compagnies de navigation aériennes et maritimes subventionnées, régies municipales et départementales, directes ou indirectes, ainsi qu'au personnel titulaire des organismes de Sécurité sociale, d'occuper un emploi privé rétribué ou d'effectuer à titre privé, un travail moyennant rémunération »<sup>643</sup>.*

Néanmoins, au nom de l'intérêt général<sup>644</sup>, certains secteurs d'activité permettent de déroger à cette règle et autorisent les fonctionnaires à cumuler deux emplois. Ainsi, le poste d'entraîneur au sein d'une association sportive est compatible avec le statut de fonctionnaire<sup>645</sup>.

Dans plusieurs cas d'espèces, le cumul de deux emplois privés a donc été jugé compatible au regard des normes applicables à certaines professions réglementées, telles que la profession de comptable à plein temps et celle de joueur amateur<sup>646</sup>. De plus, le sportif amateur doit veiller à la clause d'exclusivité insérée dans son contrat de travail : en effet, comme nous avons pu le noter avec le contrat de médiation, la clause d'exclusivité peut restreindre le libre exercice d'un second emploi. Le sportif amateur devra se montrer vigilant sur la rédaction de ladite clause. Les deux contrats doivent respecter la durée légale maximale du temps de travail, telle que prévue par les textes nationaux. À ce titre, un salarié ne peut pas travailler plus de 10 h<sup>647</sup> par jour ou 48 heures par semaines<sup>648</sup>.

---

<sup>643</sup>[http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=F1CA1EB723CD1A6DC58DD844BCB28350.tpdila07v\\_2?idArticle=LEGIARTI000006648801&cidTexte=LEGITEXT000006072050&dateTexte=20061231](http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=F1CA1EB723CD1A6DC58DD844BCB28350.tpdila07v_2?idArticle=LEGIARTI000006648801&cidTexte=LEGITEXT000006072050&dateTexte=20061231)

<sup>644</sup> Art. 3 du décret n° 2007-658 : « *les activités exercées à titre accessoire peuvent être également une activité d'intérêt général exercée auprès d'une personne publique ou auprès d'une personne privée à but non lucratif et d'une mission d'intérêt public de coopération internationale ou auprès d'organismes d'intérêt général à caractère international ou d'un État étranger, pour une durée limitée* ».

<sup>645</sup> CA Orléans, 23 février 1995, *Assedic du Maine c/ Plessis*. V. « Sport et pluriactivité », semaine sociale Lamy, 2003, n° 1128.

<sup>646</sup> CA Versailles, 20 novembre 1998, n° 968042, *Union sportive de Confians-Sainte Honorine c/ Mezague*.

<sup>647</sup> Art. L 3121-36 du C. travail.

<sup>648</sup> Art. L 3121-35 du C. travail.

Aborder le statut des joueurs amateurs est essentiel dans le cadre de cette thèse car les intéressés sont représentatifs de la majorité des footballeurs. Néanmoins, nous nous attarderons davantage sur la situation des sportifs professionnels car ces derniers connaissent souvent une fin de carrière délicate. Nous détaillerons le régime de l'étalement des revenus qui est applicable à ces deux catégories de sportifs. Nous nous pencherons en premier lieu sur les revenus des sportifs avant d'évoquer les différentes stratégies fiscales qui peuvent être mises en place. Nous aborderons enfin le rôle de l'avocat fiduciaire, lequel, à la différence de l'agent sportif, peut optimiser l'image du footballeur professionnel, via la conclusion d'une convention de fiducie.

## **TITRE II : LA FISCALITÉ DES SPORTIFS AMATEURS ET PROFESSIONNELS**

L'arrêt *Laurent Blanc*<sup>649</sup> a permis d'établir une règle générale qui intéresse seulement les revenus intimement liés à l'activité sportive. De ce fait, un footballeur est imposable à l'impôt sur le revenu dans le pays où est situé le club dont il est salarié.

L'imposition des revenus annexes qui sont ou non en rapport direct avec la carrière du joueur dépend des conventions fiscales conclues par la France avec le pays de résidence du joueur.

En vue de déterminer le montant de son imposition, le sportif peut être domicilié fiscalement en France ou à l'étranger. Dans le cadre de notre étude, nous aborderons l'hypothèse où celui-ci est imposable en France. Enfin, nous nous interrogerons sur la pertinence de la notion même de domicile fiscal. En effet, les critères relatifs à la territorialité ont fait l'objet de nombreuses discussions au niveau international et ces concepts sont souvent remis en question.

### ***Chapitre I : l'assujettissement à l'impôt sur le revenu***

L'impôt sur le revenu est basé principalement sur un principe de territorialité. La notion de domicile fiscal qui en découle est issue de la loi du 29 décembre 1976, et est également développée dans les articles 4 A et 4 B du CGI

#### ***Section 1 : La détermination des personnes imposables***

*« Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus »<sup>650</sup>.*

---

<sup>649</sup> C.E., 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s.-s., 17 mars 2010, n° 299770, *ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ Blanc*. *RJF* 6/2010, n° 555. V. également R. Walter, S. Borenstein, *Droit fiscal international*, 2<sup>ème</sup> éd., Ellipses, 2011, p. 258.

## **§1. Les sportifs ayant leur domicile fiscal en France<sup>651</sup>**

« 1. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A :

*A. Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;*

*B. Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;*

*C. Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.*

2. Sont également considérés comme ayant leur domicile fiscal en France les agents de l'État qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus. »

### ***A. Le critère du foyer***

Ce critère désigne le lieu dans lequel une personne réside habituellement et qui constitue le centre de ses intérêts familiaux, sans qu'il soit tenu compte des séjours qu'elle effectue temporairement ailleurs, en raison de sa profession ou de circonstances exceptionnelles<sup>652</sup>. Il importe peu que le contribuable soit propriétaire ou locataire de son bien, pourvu qu'il dispose de son habitation de manière durable.

Ont également leur foyer fiscal en France, les contribuables qui séjournent à l'étranger, mais dont la famille réside en France. Le foyer fiscal est déterminé en prenant en

---

<sup>650</sup> Art. 4 A du CGI.

<sup>651</sup> Art. 4B, 1 du CGI.

B. Castagnède, *Précis de fiscalité Internationale*, PUF, 4<sup>ème</sup> éd., 2013, p. 191. V. également F. Labie, *La fiscalité du sport*, LGDJ, 2000, p. 126.

<sup>652</sup> *RJF* 4/10 n° 310.

compte le contribuable lui-même, son conjoint (s'il est marié<sup>653</sup>), ainsi que toutes les personnes qui sont à sa charge (enfants célibataires âgés de moins de dix-huit ans).

Deux éléments sont donc nécessaires pour qualifier un foyer : le lieu d'habitation du contribuable d'une part, et le centre de ses intérêts familiaux d'autre part.

Notons qu'une jurisprudence abondante et fluctuante entoure la notion de foyer fiscal.

Le Conseil d'État s'est ainsi prononcé sur la qualification du foyer concernant la situation particulière d'un contribuable<sup>654</sup> qui travaillait en Irak. Les juges ont estimé que ledit foyer était bien situé en France, car l'épouse de l'intéressé avait séjourné plus longtemps sur le sol français qu'en Irak. Sa fille, quant à elle, avait résidé de manière permanente à Paris dans un appartement dont disposaient les époux. De ce fait, l'impôt a été légalement prélevé en France.

En ce qui concerne les contribuables vivant en concubinage, le Conseil d'État a rendu un arrêt le 27 janvier 2010<sup>655</sup>. Il prévoit la prise en compte de la situation de concubinage pour fixer le foyer du contribuable en France (un certain nombre de conditions de fait assimilent ce concubinage à un mariage). Cet arrêt traite la concubine sur le même plan que l'épouse pour qualifier le foyer au sens de l'article 4B, 1 a du CGI, alors même que la concubine et son concubin constituent deux foyers fiscaux différents au regard de l'impôt sur le revenu<sup>656</sup>.

Une autre jurisprudence de 2010<sup>657</sup> entérine l'assimilation de la concubine à une épouse. En effet, la notion de concubinage notoire a été mise en exergue pour qualifier la notion de foyer d'habitation. Le cas concernait un Zimbabwéen dont l'épouse et les enfants vivaient en France. Ce contribuable entretenait par ailleurs une relation adultérine au Zimbabwe, où il travaillait, et ne venait séjourner que temporairement dans sa résidence familiale française. Le Conseil d'État a confirmé que le centre de ses intérêts familiaux ainsi que son foyer d'habitation se trouvaient au Zimbabwe : le juge a privilégié ainsi la concubine plutôt que l'épouse légitime, pour qualifier le foyer fiscal d'habitation.

---

<sup>653</sup> L'administration fiscale prend en considération le partenaire du contribuable, si ce dernier est pacsé.

<sup>654</sup> C.E., 9<sup>e</sup> et 7<sup>e</sup> s.-s., n° 62909, 9 mars 1988, inédit.

<sup>655</sup> C.E. du 27 janvier 2010, n°319897, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s.-s., *min c/ Tounsi*

<sup>656</sup> Obs. *RJF* 4/10 n° 311 : en l'espèce, monsieur Tounsi travaillait à l'étranger, en Guinée, et détenait l'autorité parentale sur son fils. De plus, il effectuait des séjours réguliers en France. Dès lors, le fait d'avoir en France sa concubine et son enfant justifie que le foyer fiscal se situe en France.

<sup>657</sup> C.E., 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s.-s., 12 mars 2010, n° 311121, *Gerschel*.



Dans l'arrêt concernant monsieur Laurent Blanc, joueur professionnel, la question posée à l'administration fiscale était plus complexe.

À l'époque, monsieur Blanc avait été transféré de Montpellier vers un club italien (pour la période allant du 1<sup>er</sup> juillet 1991 au 21 septembre 1992). Il avait déclaré à ce titre un salaire de 6,3 millions de francs dans la catégorie *Traitements et salaires*<sup>658</sup>. Monsieur Blanc détenait des participations financières importantes dans plusieurs sociétés de droit français (des sociétés de Yachting, notamment) et des parts d'investissement dans trois SCPI<sup>659</sup>, à hauteur de 1 003 900 francs. Il était aussi propriétaire de nombreux biens immobiliers en France. Il ne possédait alors aucun patrimoine en Italie.

La question consistait donc à déterminer si le sportif était fiscalement domicilié en France ou en Italie. L'arrêt d'appel a reconnu que monsieur Blanc était imposable en France, où l'existence d'indices concordants (comme la présence de sa femme et de ses enfants) confirmait la place de son foyer. De plus, il avait déclaré ses revenus en France. La Cour administrative d'appel a déclaré<sup>660</sup> que M. Blanc avait « *conservé en France le centre de ses intérêts vitaux, et, par suite, son domicile fiscal au sens des conventions précitées (si la personne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme un résident de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits)* ».

Cette affaire évoquait la situation d'un célibataire n'ayant pas fondé de famille et travaillant à l'étranger, mais qui revenait vivre en France au domicile de ses parents. L'administration fiscale considérait, en effet, que cette personne possédait un foyer en France, position approuvée par la Cour administrative d'appel. Cependant, le Conseil d'État, dans une décision du 17 mars 2010<sup>661</sup>, a cassé l'arrêt d'appel qui comportait, selon lui, une erreur de droit. À l'époque des faits, monsieur Blanc n'était pas marié et n'avait pas d'enfants. Il avait résidé quelques années en Italie, à Naples. Au moment de sa décision, le Conseil d'État a refusé de prendre en compte la famille proche, les parents, les frères et sœurs de monsieur Blanc et a indiqué que s'agissant d'un célibataire, il fallait considérer le « *centre de sa vie personnelle* ».

---

<sup>658</sup> <http://www.sport.fr/omnisport/fiscalite-des-sportifs-professionnels>

<sup>659</sup> Société civile de placements immobiliers.

<sup>660</sup> CAA Lyon 3<sup>ème</sup> ch., 26 octobre 2006, n° 012689.

<sup>661</sup> C.E., 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s.-s., 17 mars 2010, n° 299770, *ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, c/ Blanc*.

Le centre de la vie personnelle de monsieur Blanc était localisé en Italie en raison de ses entraînements au sein du club napolitain et des matchs officiels (pour l'exercice de son activité professionnelle)<sup>662</sup>. Il résidait en Italie pour participer à toutes ces compétitions officielles : de ce fait, son foyer se trouvait bien en Italie, et l'administration fiscale italienne était en droit de l'imposer.

Rappelons ici que pour définir le foyer fiscal, l'article 4 B du CGI distingue trois personnes physiques séparées. En effet, sont traités différemment les non-célibataires, les célibataires avec enfants et les célibataires sans enfant. Pour cette dernière catégorie de contribuable, il convient de remplacer la notion de « *centre des intérêts familiaux* » par celle de « *centre de sa vie personnelle* ».

Cette approche a été confirmée dans un autre arrêt<sup>663</sup> visant un contribuable célibataire travaillant à l'étranger et disposant néanmoins d'un foyer en France. La France a été considérée comme son point d'attache et l'administration fiscale a donc estimé que l'intéressé y avait le « *centre de sa vie personnelle* » (une adresse sur le sol français était mentionnée sur sa fiche de paie ainsi que sur sa déclaration de revenus). En l'espèce, on constatait l'absence de liens familiaux, mais l'administration fiscale a considéré que la France était restée le point d'attache du contribuable, car celui-ci avait mentionné son adresse dans tous ses courriers administratifs et personnels. L'arrêt confirme donc, par cette décision, la domiciliation possible du foyer fiscal en dehors du critère des charges de famille pesant sur un contribuable.

### ***B. Le lieu de séjour principal***

Pour déterminer le lieu du séjour principal d'un individu, la règle des 183 jours s'applique<sup>664</sup>. En effet, si un contribuable passe plus de 183 jours<sup>665</sup> de l'année dans un État, alors il sera considéré comme ayant son domicile dans cet État. Néanmoins, le fait de séjourner en France pendant plus ou moins de 183 jours ne constitue pas un critère absolu

---

<sup>662</sup> Effectués au sein du championnat italien : « *le Calcio* ».

<sup>663</sup> C.E., 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., 17 décembre 2010, n° 306174, « Le foyer d'un contribuable célibataire, sans charge de famille, s'entend du lieu où il habite normalement et a le centre de sa vie personnelle ».

<sup>664</sup> Sous réserve que le contribuable ne séjourne pas dans plusieurs États.

<sup>665</sup> P. Fernoux, *La gestion fiscale du patrimoine*, 16<sup>ème</sup> éd., coll. pratique d'experts, *Groupe Rev. fiduciaire*, 2011, p. 760.

pour la détermination de la résidence fiscale. Il subsiste une légère différence avec le critère du foyer et les juges ont dû s'exprimer sur la hiérarchisation de ces deux critères.

Dans l'arrêt *Larcher*<sup>666</sup> édicté par le Conseil d'État, les juges se sont prononcés sur la primauté de ces deux critères, en les ordonnant. L'administration fiscale considère le foyer en premier lieu, et ensuite seulement le lieu de séjour principal. Si les critères sont pertinents, elle se référera à la notion de foyer : ce dernier prime sur la notion de séjour principal car il fait appel à des éléments permanents. Le lieu de séjour principal est déterminé par des éléments contingents et non permanents. Ce critère n'est donc privilégié que si le contribuable ne dispose pas de foyer en France ni à l'étranger. Dans l'arrêt *Larcher*, le Conseil d'État a donc prioritairement retenu la notion de foyer.

### ***C. L'exercice en France d'une activité professionnelle***

Pour satisfaire à ce critère, le contribuable doit exercer en France une activité professionnelle. Il peut tout aussi bien démontrer que l'activité pratiquée est accessoire.

Le lieu d'exercice de l'activité sera d'abord considéré indépendamment du lieu du siège social de l'employeur. Ensuite, sera pris en compte le statut de travailleur salarié ou non salarié. Enfin, l'activité devra être exercée à titre principal<sup>667</sup>.

À l'appui de ce qui précède, nous pouvons citer certains exemples en nous référant aux décisions jurisprudentielles. Dans un arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris du 23 octobre 2008, le contribuable cité exerçait plusieurs activités sur le sol français, car il était à la fois gérant de différentes sociétés et président du conseil d'administration de plusieurs autres entités. Le volume de ces activités permettait d'établir que l'activité professionnelle principale était exercée en France, et non en Suisse<sup>668</sup>.

---

<sup>666</sup> C.E., 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s.-s., 3 novembre 1995, n° 126513, *Dr. fisc* 1996, n° 5, comm.121, concl. J. Arrighi de Casanova.

<sup>667</sup> Selon l'instruction du 26 juillet 1977, il s'agit de l'activité à laquelle le contribuable consacre le plus de temps effectif, même si elle ne fournit pas l'essentiel de ses revenus.

<sup>668</sup> CAA Paris, 5<sup>ème</sup> ch., n° 06PA02882, 23 octobre 2008, inédit.

#### ***D. Le centre des intérêts économiques du contribuable sportif***

Cette appellation désigne le lieu où le contribuable réalise ses investissements et dont il tire des revenus, tant au titre de ses affaires que des biens qu'il possède. Un ensemble d'éléments permet de vérifier que ce critère est réellement satisfait : c'est le cas des revenus tirés de l'activité professionnelle ou de ceux provenant du patrimoine (revenus du patrimoine « productif de revenus », autrement dénommés revenus passifs). L'administration examine aussi l'importance du patrimoine du contribuable.

L'affaire *Laurent Blanc*<sup>669</sup> est très intéressante à cet égard, car « *M. Blanc disposait en France d'un patrimoine immobilier, composé de plusieurs immeubles, détenait des participations dans diverses sociétés et a perçu divers revenus, l'importance de ses revenus de source italienne tirés de son activité professionnelle était sans commune mesure avec les revenus obtenus en France à raison de ce patrimoine ou de ses autres activités* ». L'administration fiscale a donc considéré que ce sportif avait le centre de ses intérêts économiques en Italie et qu'il était imposable dans ce pays lorsqu'il jouait à Naples, durant la saison 1991-1992. En l'espèce, l'aspect « revenus » revêtait plus d'importance que l'aspect « patrimonial ».

Prenons aussi l'exemple, dans la jurisprudence, d'un sportif professionnel qui n'avait pas son foyer professionnel et n'exerçait aucune activité en France, mais demeurait imposable en France en raison de l'importance de son patrimoine immobilier et de ses activités de placement<sup>670</sup>. Le Conseil d'État a décrété que le contribuable avait conservé le centre de ses intérêts économiques en France.

Un autre arrêt concernait un contribuable qui possédait en France un patrimoine important, mais tirait ses revenus de la Grèce. La Cour administrative d'appel a déclaré qu'il avait son domicile en France. Cependant, le Conseil d'État a censuré l'arrêt d'appel et considéré que le contribuable était un résident Grec. La Cour administrative d'appel a donc commis une erreur de droit en jugeant que l'intéressé avait le centre de ses intérêts économiques en France (possession en France d'un patrimoine immobilier), sans rechercher si le patrimoine était productif de revenus, alors que l'intéressé faisait valoir qu'il percevait

---

<sup>669</sup> C.E., 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s.-s., 17 mars 2010, n° 299770, *ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, c/ Blanc*.

<sup>670</sup> Cass. Com. 30 mai 2000, n° 98-10.983, *M. Marchand, Dr. fisc* 2000, n° 52, comm. 1069.

d'importants revenus professionnels en Grèce<sup>671</sup>. Le Conseil d'État affirme qu'il faut considérer le montant et l'origine des revenus et donc, vérifier tout ce qui peut être « *productif de revenus* ». Si le contribuable concerné n'avait pas perçu de revenus, alors seulement son patrimoine grec aurait été comparé à son patrimoine français, cette comparaison patrimoniale n'intervenant qu'à titre subsidiaire<sup>672</sup>.

Nous pouvons citer plusieurs autres décisions qui précisent le cadre d'application de ce critère : l'une intéresse le cas d'une salariée d'une entreprise française, qui avait effectué de nombreux séjours à l'étranger. Le Conseil d'État<sup>673</sup> a considéré que cette personne était bien domiciliée en France, car elle était rémunérée par une entreprise française. Les séjours effectués à l'étranger n'étaient que temporaires et la salariée prenait ses congés en France : par conséquent, le centre de ses intérêts économiques était bien situé dans l'Hexagone.

Cette décision a été confirmée par un arrêt du Conseil d'État<sup>674</sup> relatif à un décorateur qui était rémunéré par un compte ouvert en France et qui travaillait pour une société française, même s'il avait travaillé également en Arabie Saoudite. Toutefois, les articles 4 A et 4 B du CGI produisent un effet que l'on pourrait qualifier de pervers. Nous pourrions donc nous poser la question de savoir si la notion de domicile fiscal reste pertinente<sup>675</sup>. Certes, au regard de l'administration, cette notion est sans doute légitime, car elle permet à l'État français d'exercer ses prérogatives régaliennes. Ces dispositions légales possèdent néanmoins une efficacité redoutable, en permettant la mise en exergue des sources des revenus et le lieu de résidence de la personne. Concernant le critère du centre d'intérêt du contribuable sportif, il suffit donc que ce dernier ait effectué plusieurs dépôts d'argent auprès d'une banque, pour que l'administration fiscale mette en place une procédure d'examen de sa situation fiscale personnelle, qui permettra de constater si la personne a ou non son domicile fiscal sur le territoire français<sup>676</sup>.

---

<sup>671</sup> C.E., 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> s.-s., du 27 janvier 2010, n° 294784, *Caporal*.

<sup>672</sup> Obs. *RJF* 4/10 n° 312.

<sup>673</sup> C.E., 8<sup>e</sup> et 7<sup>e</sup> s.-s., 11 décembre 1987, n° 50424.

<sup>674</sup> C.E., 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s., 15 janvier 1992, n° 88293, *monsieur Palot*.

<sup>675</sup> Centre d'études fiscales et financières, *La territorialité fiscale*, colloque du 5 et 6 décembre 2014, non publié. V. T. Lambert, *La fin des paradis fiscaux ?*, *La domiciliation fiscale en question*, éd. Montchrestien, *Lextenso* éd., 2011, p. 74.

<sup>676</sup> Si le contribuable a son domicile fiscal en France et qu'il n'a pas déclaré ses revenus, une taxation d'office s'opérera sur son train de vie, conformément aux articles L 69 et L70 du LPF. Une régularisation dans les 30

Du point de vue du contribuable, ces dispositions peuvent s'avérer complexes et confuses : le système français n'apporte aucune clarté dans l'application de la norme fiscale. En effet, cette succession de critères alternatifs confère peu de visibilité au sportif qui subit leur application. La particularité liée à la qualité de contribuable célibataire sans enfant (comme nous l'avons vu avec l'affaire *Laurent Blanc*), illustre bien la complexité d'application de la norme fiscale et l'absence de prévisibilité juridique.

## §2. Les sportifs n'ayant pas leur domicile fiscal en France

Les sportifs professionnels, du fait de la brièveté de leur carrière et des incertitudes touchant à leur reconversion, ont la volonté de maximiser leurs revenus. La progressivité de l'impôt, tout comme le montant élevé des prélèvements sociaux, conduisent bon nombre d'entre eux à établir leur domicile fiscal à l'étranger. Cependant, ces contribuables restent redevables de leurs obligations fiscales en France. L'expatriation ne permet pas d'échapper à toute imposition en France.

### A. L'imposition des revenus de source française

L'article 4 A al. 2 du Code général des impôts dispose que les personnes ayant transféré leur domicile fiscal hors de France, y demeurent imposables en raison « *de leurs revenus de source française* ». Il n'existe donc pas de présomption de revenus imposables<sup>677</sup>

---

jours de la mise en demeure est néanmoins possible. Instruction du 12 septembre 2012, BOI-CF-IOR-60-20-10 relative aux procédures de rectification et d'imposition d'office. Évaluation forfaitaire minimale d'après certains éléments du train de vie. La loi de finances pour 2015 fixe, pour l'imposition des revenus de 2014, le seuil de taxation forfaitaire à 45 358 €. V. également M. Collet, P. Collin, *Procédures fiscales : contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, 2<sup>ème</sup> éd., PUF, 2014, p. 157.

<sup>677</sup> Art. 1649 *quater* A du CGI : les transferts des sommes, titres ou valeurs réalisés par des personnes physiques vers un État membre de l'Union européenne ou en provenance d'un État membre de l'Union européenne sont effectués conformément à l'article L 152-1 du Code monétaire et financier. Les sommes, titres ou valeurs transférés vers l'étranger ou en provenance de l'étranger constituent, sauf preuve contraire, des revenus imposables lorsque le contribuable n'a pas rempli les obligations prévues à l'article L. 152-1 du Code monétaire et financier et au règlement (CE) n° 1889/2005 du Parlement européen et du Conseil relatif aux contrôles de

pour les sommes que les personnes transfèrent en France depuis l'étranger, lorsque lesdites personnes ont leur domicile fiscal situé hors de France<sup>678</sup>. La jurisprudence a admis qu'un non-résident ne peut être taxé sur des revenus d'origine indéterminée, que lorsque l'administration fiscale arrive à prouver, par une série d'indices sérieux et concordants, « *que l'intéressé a pu disposer de revenus de sources françaises plus importants que ceux qu'il a déclarés* »<sup>679</sup>. L'article 1649 *quater* A doit alors être combiné avec l'article 4 du CGI.

Cependant, les conventions fiscales conclues entre États instaurent une retenue à la source qui permet à ces derniers d'exercer leur souveraineté fiscale sur les intérêts, redevances, salaires et autres dividendes perçus par leurs ressortissants.

### ***B. La retenue à la source***

L'article 4 *bis* précise que sont également passibles de l'impôt sur le revenu « *les personnes de nationalité française ou étrangère, ayant ou non leur domicile fiscal en France, qui recueillent des bénéfices ou des revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions* ».

Si la situation du contribuable permet de le considérer comme étant fiscalement domicilié en France, et qu'il est également imposable dans son pays d'accueil, il fera alors l'objet d'une imposition au regard des dispositions des conventions internationales. Les conventions fiscales organisent les répartitions des compétences fiscales entre les États signataires. Cette régulation s'appuie sur une distinction fondamentale entre l'État de résidence du contribuable, et celui où se localise la source de ses revenus extérieurs<sup>680</sup>. La convention fiscale conclue entre les deux États sera examinée en conséquence.

Les conventions fiscales<sup>681</sup> reprennent en général les recommandations tirées de l'organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). L'article 4 de la

---

l'argent liquide entrant ou sortant de la Communauté, 26 octobre 2005. V. à ce propos, TA Nantes, 4<sup>ème</sup> ch., 2 avril 2009 n° 06-1572, *Weber*.

<sup>678</sup> C.E., 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> s.-s., 1<sup>er</sup> juillet 2010, n° 309363, *Sigal et Mme Battesti-Sigal*.

<sup>679</sup> C.E., 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s., 4 décembre 1985, n° 43383, *Bauchet* : *RJF* 2/86 n° 138, concl. Mme M.-A Latournerie *Dr. fisc.* 15/86 c. 775.

<sup>680</sup> B. Castagnède, *Précis de fiscalité Internationale*, PUF, 4<sup>ème</sup> éd., 2013, p. 381.

<sup>681</sup> La France a signé environ cent dix-huit conventions fiscales relatives à l'élimination des doubles impositions.

convention modèle OCDE considère comme résident d'un État « *toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère analogue* ». Lorsqu'un contribuable sera considéré comme domicilié dans les deux États, un conflit de loi apparaîtra.

La convention modèle de l'ocde fixe des critères successifs et hiérarchisés en cas de conflits opposant deux pays pour se voir reconnaître le droit d'imposer un contribuable.

1<sup>er</sup> critère : *le foyer d'habitation permanent* ;

2<sup>ème</sup> critère : *le centre des intérêts vitaux en fonction des liens personnels et économiques du contribuable* ;

3<sup>ème</sup> critère : *le lieu de séjour habituel* ;

4<sup>ème</sup> critère : *la nationalité* ;

5<sup>ème</sup> critère : *l'accord des États contractants*.

Ces critères ont été appliqués à plusieurs reprises<sup>682</sup>, mais il convient de les déterminer au cas par cas. Des exemples concrets illustrent certaines situations complexes. Ainsi, le contribuable peut posséder deux foyers d'habitation permanents. Dans la plupart des cas, l'administration fiscale déterminera le centre des intérêts vitaux de l'intéressé pour déterminer sa domiciliation fiscale. Le contribuable devra produire un certain nombre de documents et justifier de l'existence de liens sociaux, culturels et politiques avec son pays d'accueil. Si les centres de ses intérêts vitaux restent indéterminés, l'administration fiscale examinera alors le critère du lieu de séjour habituel<sup>683</sup>. Les conventions<sup>684</sup> entre États doivent déterminer un lieu de résidence unique pour le contribuable, de sorte à éviter la double imposition<sup>685</sup> de ce dernier.

---

<sup>682</sup> CAA Paris, 25 mars 1997, n° 9502155, *Zamfir c/ Roumanie*, *Dr. fisc.* n° 44, 1997 : dans cette affaire, le critère de la nationalité a été retenu pour déterminer l'imposition en France d'un musicien roumain naturalisé français.

<sup>683</sup> V. T. Lambert, *La fin des paradis fiscaux ?*, éd. Montchrestien, *Lextenso* éd., 2011, p. 82.

<sup>684</sup> J. Grosclaude, P. Marchessou, *Droit fiscal général*, 9<sup>ème</sup> éd., *Dalloz*, 2013, p. 27.

<sup>685</sup> À propos de la notion et des causes de la double imposition, v. N. Guyen Phu Duc, *La fiscalité internationale des entreprises*, éd. Masson, 1985, p. 125.



Cependant, les produits et les plus-values de valeurs mobilières de source française qui sont perçus par les non-résidents feront l'objet d'une retenue à la source libératoire de 25 %. L'article 119 *bis* du CGI prévoit une retenue à la source portant sur les revenus des capitaux mobiliers (dividendes). La loi de finances pour 2014 rehausse le montant de cette retenue à la source, qu'il porte à 30 %. Les conventions fiscales de modèle OCDE peuvent toutefois réduire cette retenue à la source à 15 %, voire à 0 %.

En ce qui concerne les placements financiers détenus en France par les non-résidents, qu'il s'agisse des obligations, des contrats d'assurance vie<sup>686</sup>, d'un plan d'épargne logement, d'actions ou de parts de SICAV, l'imposition de ce patrimoine s'effectuera dans l'État de résidence du sportif. Ces placements seront souvent exonérés d'imposition sur la fortune: rappelons ici que l'ISF constitue une exception française. Si l'on prend en considération les grandes nations du football européen, seules l'Espagne et la France continuent de pratiquer cet impôt.

Les biens immobiliers détenus par un sportif professionnel en France seront imposables dans l'État de situation des biens<sup>687</sup>. Un mécanisme d'imputation est prévu lorsque les immeubles sont aussi imposables dans l'État de résidence. Ce mécanisme fiscal a pour seul objectif d'éviter une double imposition<sup>688</sup>.

### **§3. L'imposition des sportifs lors des manifestations internationales**

L'objet de cette partie aura essentiellement pour but d'examiner les revenus dégagés par les sportifs en dehors de leur État de résidence. En effet, un tennisman français est susceptible de participer à un tournoi de tennis dans un autre État. Dans ce cadre, il convient alors de définir si les revenus dégagés par les sportifs (salaires, primes) se rattachent à l'État de tenue de la manifestation sportive ou à l'État de résidence.

La convention modèle OCDE, notamment celle inhérente à la prévention de la double imposition, comporte au sein de ses dispositions un article 17 relatif à l'imposition des

---

<sup>686</sup> F. Douet, *Précis de droit fiscal de la famille*, 14<sup>ème</sup> éd., LexisNexis, 2015, p. 828. V. également, A. Thauvron, *Gestion de patrimoine, stratégies juridiques, fiscales et financières*, éd. Dunod, 2009, p. 353.

<sup>687</sup> *Dr. fisc.*, n° 52, 2004, p. 1832.

<sup>688</sup> Mécanisme abordé ci-après.

revenus dégagés par les artistes et les sportifs lorsqu'ils sont en déplacement international. Cet article 17 considère que les revenus qu'un résident d'un État contractant tire des activités personnelles qu'il exerce dans l'autre État, en tant qu'artiste du spectacle (tel un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou un musicien), ou bien en tant que sportif, sont imposables dans cet autre État.

Le second alinéa ajoute que, lorsque les revenus tirés des activités exercées personnellement par un artiste du spectacle ou un sportif sont attribués, non pas à l'artiste ou au sportif lui-même, mais à une autre personne, ces revenus sont imposables dans l'État contractant sur le territoire duquel les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées<sup>689</sup>. L'imposition s'effectuera également dans ce même territoire, sous réserve que les artistes et les sportifs y exercent leur activité « *en cette qualité* »<sup>690</sup>. Leur statut juridique, qu'ils soient salariés ou indépendants, ne sera alors pas pris en considération. L'État de tenue de la manifestation sera donc considéré comme étant également l'État de la source d'imposition, dès lors que le sportif rentre dans le champ d'application de l'article susvisé.

Cependant, le sportif doit être ressortissant d'un État dans lequel il exerce une activité physique ou intellectuelle. Cette définition de la notion de « sportif » doit être entendue au sens large et inclure des activités comme le jeu d'échec, le football ou encore le cricket<sup>691</sup>. Il convient de mettre en évidence le fait que le sportif doit exercer personnellement son activité et à ce titre, le paragraphe 1 s'applique directement au revenu qu'il perçoit. Si la rémunération est versée à une société ou à un agent sportif (ce qui est un cas fréquent), l'État d'accueil de la manifestation sportive sera en droit d'imposer la fraction de rémunération incombant au sportif professionnel.

Les redevances ou les salaires versés en rétribution de prestations publicitaires accomplies dans l'État de tenue de la manifestation, seront imposables dans cet État, si elles présentent un lien direct avec cette dernière. En l'absence de lien direct entre la prestation

---

<sup>689</sup> Site officiel de l'OCDE : <http://www.oecd.org>. V. également à propos des principes directeurs de l'OCDE, N. Guyen Phu Duc, *La fiscalité internationale des entreprises*, éd. Masson, 1985, p. 248.

<sup>690</sup> E. Bournazel, *Droit et sport*, reprend les propos de N.-S. Schroeder, éditeur Bruylant, 2000, p. 403.

<sup>691</sup> Comm. sur l'art. 17 concernant l'imposition des artistes et des sportifs, convention fiscale concernant le revenu et la fortune, 2010, <http://www.oecd-ilibrary.org>.

publicitaire et la compétition, alors d'autres articles de la convention modèle OCDE s'appliqueront (l'article 12, généralement).

Les commentaires portant sur la convention modèle OCDE précisent que l'article 15 ou l'article 7 (applicable en fonction du statut du sportif) traite des cas d'annulation de manifestations qui auraient dû donner lieu au versement d'une rémunération. En dehors du cadre de l'article 17, le statut du sportif reste prépondérant, sachant que ce dernier peut exercer dans un cadre libéral, ou être salarié. En sa qualité de contribuable, le sportif peut estimer devoir être imposé sur le montant net, et non brut, de la rémunération qu'il reçoit, et peut formuler dans ce cas une demande auprès de l'autre État<sup>692</sup>. Lorsque l'imposition a lieu dans l'État de tenue de la manifestation sportive, ce dernier est libre d'appliquer le taux de son choix et définit également le régime d'imposition des revenus du sportif.

Le droit fiscal international a érigé deux principes pour éviter la double imposition du sportif international : la méthode de l'exemption et la méthode de l'imputation. Ces principes sont également applicables à toute personne physique.

*La méthode de l'exemption* consiste dans le choix, opéré par l'État de la résidence, de ne pas imposer les revenus générés dans l'autre État et qui y sont imposables : il s'agit donc d'une exonération dans l'État de résidence, le second État renonçant à imposer les revenus. Nous pouvons relever deux formes d'exemption : l'exemption pure et simple, et l'exemption avec progressivité (autrement dénommée, méthode du taux effectif)<sup>693</sup>.

L'exemption pure et simple est une méthode qui concerne les impôts progressifs. Le revenu exonéré n'est pas pris en compte dans la base d'imposition du contribuable. Cette diminution de l'assiette présente l'inconvénient de limiter les effets de la progressivité du

---

<sup>692</sup> Applicable seulement pour le cas d'un résident ressortissant d'un État contractant et percevant un revenu qui est imposable dans l'autre État contractant.

<sup>693</sup> J. Grosclaude, P. Marchessou, *Droit fiscal général*, 9<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 2013, p. 91.

barème de l'IR. Pour pailler cette situation, la méthode de l'exonération s'accompagne de la méthode dite du « *taux effectif* »<sup>694</sup>.

L'exemption avec progressivité consiste, sans imposer le revenu en question, à prendre en compte, néanmoins, l'existence et le montant de ce revenu pour déterminer le taux moyen d'imposition<sup>695</sup> applicable aux autres revenus imposables du contribuable<sup>696</sup>.

*La méthode de l'imputation*, ou dite du crédit d'impôt, permettra à l'État de résidence du contribuable d'exercer sa souveraineté fiscale. Dans cette hypothèse il existe une double imposition, puisque le revenu est imposé à la fois dans l'État de sa source (que nous appellerons dans la suite de nos travaux, État de la source) et dans l'État de résidence du sportif. Néanmoins, cette double imposition est évitée grâce à l'octroi d'un crédit d'impôt que le contribuable peut faire valoir dans son État de résidence. Ce crédit d'impôt est alors égal au montant de l'impôt versé dans l'État de la source où le revenu a été perçu.

En outre, du fait que l'impôt qui est dû dans l'État de la résidence est calculé sur une base nette, la déduction des charges et des frais avancés par le contribuable devra être opérée.

Il existe plusieurs sortes de crédits d'impôts. Nous trouvons en premier lieu le crédit d'impôt classique ou limité (application de la « *règle dite du butoir* ») : le crédit d'impôt auquel donne droit, dans l'État de résidence d'un joueur ou d'un artiste, l'impôt versé à l'étranger, ne peut pas être supérieur au montant de la fraction de l'impôt correspondant aux revenus de source étrangère.

Le contribuable peut ensuite bénéficier d'un crédit d'impôt intégral. Dans cette hypothèse, « *la règle du butoir* » ne s'appliquera pas.

Pour s'assurer qu'aucun revenu n'échappe à l'imposition, les États contractants peuvent opter pour l'une ou l'autre de ces méthodes.

---

<sup>694</sup> F. Douet, *Précis de droit fiscal de la famille*, préc., « Méthode d'élimination de la double imposition », p. 252.

<sup>695</sup> Pour le calcul de l'imposition progressive : application de chaque taux aux tranches respectives, dont on fait ensuite la somme. Cette somme est divisée par la base d'imposition qui détermine alors le taux d'imposition à retenir.

<sup>696</sup> G. Gest, *Séminaire de fiscalité Internationale à Aix-en-Provence*, non publié, 29 janvier 2011.

Le commentaire relatif à l'article 17 de la convention modèle indique que généralement, le champ d'application de cet article concerne les artistes ou les sportifs qui évoluent dans l'État à partir duquel ils perçoivent des revenus.

Cependant, le sportif peut être recruté par un club de Ligue 1 (pour le football) et bénéficier, en conséquence, du régime de « l'impatriation », sous réserve d'être domicilié fiscalement en France et de ne pas l'avoir été durant les 5 années précédant son arrivée.

#### **§4. Le régime spécifique des impatriés**

Le régime fiscal de l'impatriation<sup>697</sup> a été instauré initialement par l'article 23 de la loi de finances rectificative pour 2003. Cet article a été codifié à l'article 81 B du CGI.

Trois mesures fiscales concernaient les salariés et les dirigeants sollicités par une entreprise établie à l'étranger pour occuper un emploi (pendant une période limitée), dans une entreprise établie en France, au cours de cinq années civiles consécutives<sup>698</sup>.

Les intéressés pouvaient espérer bénéficier de l'exonération de la prime d'impatriation. Cette prime concernait tous les suppléments de rémunération liés à un détachement temporaire (logement, primes de match de Coupe d'Europe, tournées footballistiques de préparation d'avant-saison<sup>699</sup>, primes à la signature, par exemple). Ces mêmes salariés bénéficiaient aussi de la déductibilité de leurs cotisations sociales (sommes versées dans leurs pays d'origine). En troisième lieu, les salariés ou les dirigeants pouvaient se voir offrir, sur option, l'exonération de la part de leur rémunération se rapportant à l'activité exercée à l'étranger au cours de la même période.

Ce régime fiscal spécifique, que l'on pourrait qualifier de régime de faveur, soulevait une problématique. En effet, il ne s'appliquait pas aux personnes directement recrutées à

---

<sup>697</sup> Un impatrié est un salarié ou un individu expatrié rentré dans son pays d'origine, notamment dans le cadre de son parcours professionnel, en dehors d'une situation d'urgence.

<sup>698</sup> BOI-RSA-GEO-10, instruction fiscale n° 79 du 7 août 2009.

<sup>699</sup> Préparation de la saison sportive à venir (Qatar, États-Unis, continent asiatique).

l'étranger par une entreprise établie en France et concernait uniquement les personnes détachées par un groupe multinational pour exercer en France une activité analogue à celle qu'ils pratiquaient à l'étranger, dans une autre branche du groupe.

Le législateur, grâce à la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 (LME), a décidé alors d'élargir le champ d'application du régime et d'étendre l'exonération de la rémunération relative à la fraction de l'activité pratiquée à l'étranger. Il a ensuite prévu un régime d'exonération partielle portant sur certains autres revenus.

Ce nouveau régime spécifique est prévu à l'article 155 B du CGI. En effet, tout salarié ou dirigeant qui est appelé, depuis l'étranger, à occuper un emploi dans une entreprise établie en France, bénéficie d'un régime de faveur. Ce dernier avantage est subordonné à un plafonnement de 20 % de la rémunération imposable.

Ce régime de faveur permet, durant une période de 5 années maximum, d'offrir une exonération forfaitaire d'impôt sur le revenu égale à 30 % de leur rémunération<sup>700</sup>, aux bénéficiaires remplissant les conditions prévues à l'article 155 B du CGI. Ce régime fonctionne sur option et profite aux salariés ou dirigeants qui n'ont pas été fiscalement domiciliés en France dans les cinq années précédant leur prise de fonction. Il avantage bien évidemment les sportifs professionnels étrangers qui viennent pratiquer dans un club sportif français.

Avant la loi LME d'août 2008, il était nécessaire que le sportif professionnel étranger soit prêté ou envoyé par son club pour poursuivre sa carrière dans un club français possédant des liens capitalistiques avec le club étranger. Or, cette hypothèse était rare et la loi LME a supprimé cette condition. Désormais, un club peut recruter directement un sportif à l'étranger.<sup>701</sup>

L'administration fiscale a dû se prononcer sur la question du maintien du régime fiscal des impatriés, tel que prévu à l'article 155 B du CGI. Le problème consistait à déterminer

---

<sup>700</sup> L'article 155 B du CGI (qui a repris en substance l'article 81 du C CGI) dispose que cette exonération est plafonnée à 50 % de la rémunération totale du sportif professionnel.

<sup>701</sup> P. Rebattet, G. Cavalier, « Favoriser l'impatriation des sportifs », *Cah. dr. sport* n° 24, 2010, p. 23.

quel régime serait appliqué avant le 31 décembre de la cinquième année suivant celle d'installation du salarié en France, si celui-ci changeait d'employeur ou d'entreprise.<sup>702</sup>

L'administration, dans une décision de rescrit<sup>703</sup> du 19 octobre 2010, a affirmé que « *tout changement d'employeur ou d'entreprise équivaut pour l'application de ce régime à une nouvelle prise de fonctions, au titre d'un nouveau contrat de travail...le salarié ne peut donc bénéficier du régime fiscal d'imposition prévu à l'article 155 B CGI, dès lors qu'il était fiscalement domicilié en France au cours de l'année civile précédente* ».

Dans certains pays européens<sup>704</sup>, le régime des impatriés a souvent été décrié. En effet, la loi « Beckham » adoptée en 2003, sous le gouvernement Aznar, permettait aux personnes venant travailler en Espagne de bénéficier d'un taux de faveur pour le calcul de l'impôt sur le revenu : ce taux était fixé à 24 % pour l'impôt sur le revenu des non-résidents, au lieu du taux de 43 % applicable à l'IR des personnes physiques. Ces mesures attractives avaient pour triple objectif de redynamiser l'emploi, d'attirer des cadres et des talents. Elles ne pouvaient s'appliquer que pour une durée de 6 ans au maximum, et le contribuable devait percevoir plus de 600 000 € annuels pour bénéficier du taux préférentiel.

Là encore, ce régime de faveur s'appliquait aux footballeurs professionnels étrangers et l'on conçoit aisément la facilité qui était ainsi offerte aux clubs espagnols pour attirer les plus grands footballeurs professionnels de la planète. Nous pouvons bien déduire, à travers cette *loi Beckham* (lequel a réclamé le bénéfice de ce taux préférentiel), que le championnat espagnol possède un avantage concurrentiel fiscal certain sur les autres championnats<sup>705</sup>. Si on

---

<sup>702</sup> J. Saurel, « Fin de partie pour les avantages fiscaux de certains sportifs », *Cah. dr. sport* n° 22, 2010, p. 16.

<sup>703</sup> RES n° 2010/60 (FP), <http://www.impots.gouv.fr>, rubrique documentation, 19 octobre 2010.

<sup>704</sup> J. Saurel, « L'impatriation fiscale : l'eldorado des footballeurs », *Cah. dr. sport* n° 17, 2009, p. 26.

<sup>705</sup> Cependant, depuis quelques années, en raison d'un durcissement de la réglementation fiscale espagnole, l'environnement fiscal espagnol est moins avantageux. En termes généraux, le résultat obtenu par les joueurs résidant en Espagne au titre de leur activité professionnelle sera imposé selon un barème d'imposition progressif, avec un taux marginal qui atteint actuellement, dans certaines régions, 56 %. D'une manière générale, le revenu obtenu par le joueur sera soumis selon la loi applicable pour le calcul de l'impôt sur le revenu des particuliers espagnol en tant que « revenu de salaire ». Dans le cas où la licence de droits à l'image est séparée de la relation de travail, le paiement des salaires du joueur sera imposable au titre de revenu de salaire et les revenus issus de la cession de licence des droits à l'image seront imposables au titre de revenus de capitaux mobiliers. Les autorités fiscales espagnoles ont décidé que la part de rémunération provenant du club et considérée comme des redevances de droit à l'image doit être au maximum de 15 %. Dans le cas où les rémunérations du joueur sont

ajoute à cet impact fiscal attractif une dette abyssale, il devient évident que les équipes françaises ne pouvaient pas concurrencer les clubs espagnols : la fuite des talents français ne pouvait donc qu'empirer.

Cependant, le nouveau régime de l'impatriation institué par la loi LME de 2008 se révèle moins intéressant que le régime espagnol, comme le souligne monsieur Jacques Saurel. Ce dernier estime « *qu'en Espagne, le taux d'imposition pour les revenus des travailleurs impatriés est de 24 %. C'est un taux fixe (« tipo fijo »), alors même que la progressivité de l'impôt sur le revenu, en Espagne, lui permet d'atteindre jusqu'à 43 % des revenus. En France, la tranche maximale de l'impôt sur le revenu des personnes physiques est de 45 %. Or, compte tenu de l'exonération qui s'applique à 30 % du revenu du travailleur impatrié, le taux réel d'imposition est de 28 %.* Monsieur Saurel poursuit en affirmant que « *le taux réel*

---

issues de l'exploitation de son droit à l'image et sont facturées par des sociétés résidentes espagnoles, ces revenus seront imposables dans cette société à un taux forfaitaire de 30 %.

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015, le revenu enregistré par une société non-résidente et résultant de l'exploitation du droit à l'image du joueur devra être attribué au sportif si l'entreprise ne répond pas au cadre strict de définition des critères de l'actionariat et de l'activité économique d'une société espagnole.

a. le critère de l'activité de l'actionnaire

Selon ce nouveau régime, le revenu obtenu par une société non-résidente et provenant de droits à l'image doit être attribué à l'actionnaire de cette société, à condition que : le joueur, avec d'autres sociétés connexes, détienne une participation de 50 % ou plus dans le capital, des revenus/gains ou des droits de vote de la société qui ne réside pas en Espagne au dernier jour de l'année fiscale précédente. Le montant payé par la société qui ne réside pas en Espagne, en raison d'une taxe qui serait identique ou analogue à l'impôt sur les sociétés espagnol, est inférieur à 75 % de ce qui aurait été perçu si le revenu avait été assujéti à l'impôt espagnol.

b. le critère de l'activité économique

L'attribution du revenu au joueur ne sera pas applicable dans le cas où l'entité non-résidente espagnole est résidente dans un autre État membre de l'UE, dans la mesure où le contribuable peut prouver (i) qu'il existe des raisons économiques valables à l'existence de ces opérations et (ii) qu'il est engagé dans cette activité.

« Raisons économiques » valables pour lesquelles le joueur pourrait fournir une justification sur les raisons économiques qui l'ont conduit à former et à exploiter une société qui ne soit pas la simple recherche d'un régime fiscal plus favorable ». Le terme « activité économique » signifie la mise en œuvre, pour son propre compte, des moyens de production et /ou de ressources humaines dans le but de participer à la production ou la distribution de biens ou de services. Selon la spécificité de l'activité, les exigences peuvent différer, mais il est au moins nécessaire de disposer de locaux où l'activité est exercée et qu'un employé soit lié par un contrat de travail. En outre, les autorités fiscales espagnoles ont également exigé que l'entité possède certaines ressources pour effectuer son activité, de sorte que si l'ensemble de son activité est sous-traitée à des tiers, il est entendu que l'entité n'a pas de substance.



*d'imposition se situera autour de 26 et 27,5 % soit à un niveau légèrement supérieur à celui de l'Espagne ».*

Néanmoins, cette loi « Beckham » a été abrogée au 1<sup>er</sup> janvier 2010, sans que cette abrogation n'ait d'effet rétroactif sur les contrats signés antérieurement.

La France redevient donc concurrentielle au regard du régime fiscal espagnol, tout en s'alignant sur les régimes fiscaux européens.

De plus, le régime de l'impatriation offre d'autres avantages non négligeables. En effet, les revenus « *passifs* »<sup>706</sup> du joueur pourront être exonérés d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 %, à condition que la société dont les titres font l'objet d'une cession soit établie « *dans un territoire ou État ayant conclu avec la France une convention fiscale mentionnant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale* »<sup>707</sup>.

En conséquence, le sport français détient des arguments supplémentaires pour attirer des sportifs de haut niveau et réduire la distorsion de concurrence avec ses voisins européens. Le Paris Saint-Germain et l'Association Sportive de Monaco profitent de ce dispositif fiscal pour proposer à leurs joueurs des conditions salariales défiant toute concurrence. Ce régime fiscal se révèle très attractif pour le championnat français. En effet, les avocats ou agents de joueurs sont tenus de présenter ce mécanisme aux clubs<sup>708</sup>, en amont des négociations contractuelles qu'ils conduisent. L'impatriation permet au joueur de verser un impôt moins élevé et au club de régler des cotisations patronales moins importantes. Contrairement au régime de l'étalement des revenus, que nous étudierons par la suite<sup>709</sup>, ce régime permet un gain fiscal immédiat à la fin de chaque année civile.

Cependant, si le sportif n'est pas satisfait de son régime d'imposition français, il pourra user de stratégies lui permettant d'optimiser son régime fiscal.

---

<sup>706</sup> Les revenus « *passifs* » sont composés des dividendes d'actions ainsi que des plus-values de cessions de titres mobiliers étrangers. Il s'agit de manière générale des revenus du capital, plus-values comprises.

<sup>707</sup> G. Cavalier, « Le sport en France et en Europe : vers un droit fiscal spécifique? », *Cah. dr. Sport* n° 24, 2011, p. 22. V. aussi, *ibid.* <http://www.droitdusport.com>, v. également *Dr. fisc* 2008 n° 36, comm. 464.

<sup>708</sup> Assises du droit du sport, « L'accompagnement du sportif par l'avocat fiscaliste », 2<sup>ème</sup> éd., Rouen, non-publié, 9 octobre 2014.

<sup>709</sup> Le lissage des revenus permet un gain de trésorerie, seulement si cet avantage fiscal est accouplé à une opération patrimoniale defiscalisante.

## *Section 2 : l'optimisation fiscale du sportif professionnel*

La progressivité de l'impôt sur le revenu ainsi que les lourds prélèvements obligatoires (CSG, CRDS, assurances sociales, régimes complémentaires) conduisent souvent le sportif professionnel à s'établir dans un pays étranger.

*« Le choix du domicile constitue un enjeu fiscal de grande importance non seulement pour les sportifs indépendants ou évoluant sur un circuit international, mais encore, dans un contexte de libre circulation à l'intérieur de l'Union européenne, pour les professionnels des sports collectifs »<sup>710</sup>.*

Selon Maître Provost<sup>711</sup>, le sportif dispose de deux options pour optimiser son régime fiscal : soit il peut fixer son domicile dans un pays à fiscalité privilégiée, soit délocaliser une partie de ses revenus pour échapper à une imposition trop importante.

### **§1. La fixation du domicile fiscal à l'étranger**

La fixation du domicile fiscal à l'étranger reste un sujet d'actualité, tant au niveau national que chez nos voisins Européens. En effet, les États disposent d'une souveraineté nationale, et les règles en vigueur sur leur territoire leur octroient donc le droit d'imposer ou non le contribuable.

La délocalisation des revenus, qu'il s'agisse de ceux des dirigeants des entreprises du CAC 40, des sportifs de haut niveau ou des artistes, est un sujet sensible.

En effet, l'exemple le plus connu et le plus typique concerne l'installation des sportifs tels que les tennismen en Suisse, pays où se négocie le « fameux » forfait fiscal<sup>712</sup>. Cette

---

<sup>710</sup> D. Provost, colloque sur la fiscalité du sport (première partie), 23 janvier 2004. *Dr. fisc. n° 52*, 2004, pp. 1830-1837.

<sup>711</sup> *Ibid.*, p. 1831. V. également T. Lambert, *La fin des paradis fiscaux ?*, Montchrestien, 2011, p. 75.

<sup>712</sup> V. X. Oberson, *Taxation of Artists and Sportsmen in Switzerland*, Droit fiscal suisse et international, Bruylant, Schulthess, vol. 4, p. 1. Une véritable négociation s'opère entre le tennisman et l'administration fiscale cantonale.

négociation peut s'effectuer dès lors que le sportif aura justifié l'existence de son domicile fiscal en Suisse pour obtenir la qualité de résident helvétique. L'administration fiscale suisse applique le critère du *centre de gravité* pour déterminer le lieu où le sportif concentre ses activités et ses dépenses.

L'originalité de ce régime est le suivant : la base d'imposition du sportif ne sera pas constituée du revenu ni de l'ampleur de sa fortune (imposition dite ordinaire), mais s'appuiera sur ses dépenses propres. Le législateur suisse a fixé un minimum en ce qui concerne la base d'imposition du contribuable, laquelle ne peut être inférieure à cinq fois le loyer ou la valeur locative de sa résidence, ou une fois et demie ses coûts de pension<sup>713</sup> (les coûts de pension en Suisse correspondent au train de vie du contribuable étranger). Ces minima sont peu élevés eu égard à l'ampleur de la fortune de certains tennismen ou d'autres sportifs qui optent pour ce régime d'imposition. Cependant, il convient de souligner que ce régime n'offre aucune déduction possible du montant des revenus imposables. Le barème d'imposition n'est pas le même que celui retenu pour l'imposition ordinaire, puisqu'il tient compte du train de vie du sportif. Après une simulation effectuée auprès de l'administration fiscale du Canton de Genève<sup>714</sup>, Maître Cottet-Bretonnier va même jusqu'à affirmer « *que la charge fiscale pour un sportif ou un artiste résidant en Suisse et imposé d'après le forfait fiscal<sup>715</sup> peut être jusqu'à sept fois moins lourde qu'en France et six fois moins lourde que le régime ordinaire suisse* »<sup>716</sup>.

Les grandes fortunes s'expatrient généralement en Suisse pour déposer d'importantes sommes d'argent sur des comptes courants générant un taux d'intérêt important. Monsieur Gabriel Zucman nous apprend que la grande majorité des fortunes « offshore » sont détenues par l'intermédiaire de titres financiers. Par titres financiers, on entend toutes les actions, les

---

<sup>713</sup> C. Cottet-Bretonnier, « Tennis et Suisse, fiscalité mythique ? », *Dr. fisc.* 2005, n° 4, p. 182 et 183. V.

également, B. Lacombe, « La Suisse : la fin d'un paradis fiscal », *Fiscalité européenne et droit international des affaires*, n° 152, 2007, in *Les Cah. fisc. européens*, « La base d'imposition fédérale, cantonale et communale, est supérieure à cinq fois la valeur locative de l'habitation du contribuable ou à une fois et demi le prix de pension qu'il paie ».

<sup>714</sup> Par exemple, dans le Canton de Genève, l'estimation des dépenses (a minima) ne peut être inférieure à 300 000 CHF par an pour les cinq prochaines années.

<sup>715</sup> Seuls les étrangers domiciliés en Suisse et n'exerçant aucune activité lucrative sur le territoire Suisse, peuvent opter pour cette imposition forfaitaire.

<sup>716</sup> À noter, dès lors qu'il est résident fiscal en Suisse, le sportif peut opter pour le régime d'imposition forfaitaire ou le régime d'imposition ordinaire.

obligations, sans oublier les fonds d'investissement qui jouent un rôle non négligeable, puisque « *investir dans un fonds, qui lui-même investit dans des actions brésiliennes, américaines...rapporte bien plus qu'accumuler des liquidités sur un compte courant* ». De surcroît, l'auteur nous précise que « *les banques suisses gèrent environ un tiers des fortunes offshore, donc environ 2 000 milliards de dollars fin 2008. Cela fait de la Suisse le plus important paradis fiscal pour la gestion de fortune transfrontalière* »<sup>717</sup>. L'évasion fiscale se mesure par le taux implicite d'imposition<sup>718</sup> qui est moins élevé pour les multinationales que pour les petites et moyennes entreprises. Cependant, en France<sup>719</sup>, il n'existe aucun instrument de mesure de la fraude fiscale, au contraire de la Grande-Bretagne<sup>720</sup> qui dispose de l'ACPO<sup>721</sup>.

Aucune illégalité ne réside dans le fait de détenir un compte en Suisse. Il s'agit d'un acte légal, mais le contribuable doit déclarer ses comptes et ses produits (dont les intérêts) au fisc français. À défaut de cette déclaration, le fisc perd la possibilité d'encaisser des recettes fiscales qui concernent aussi bien l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les successions, que l'impôt de solidarité sur la fortune.

Un joueur de football professionnel peut également détenir des sommes versées sur des comptes offshore à Jersey ou Guernesey ; dans ce cas, il ne se verra imposer que sur les revenus de source britannique, ou sur les revenus rapatriés sur le sol britannique<sup>722</sup>. Il pourra alors bénéficier d'une exonération portant sur les plus-values et revenus réalisés à l'étranger et n'ayant pas été rapatriés. L'exonération était totale auparavant, mais depuis 2008, les contribuables fiscaux britanniques doivent s'acquitter d'une taxe forfaitaire de 30 000 livres (sous réserve qu'ils soient résidents fiscaux depuis plus de sept ans)

---

<sup>717</sup> T. Vendryes, « Les paradis fiscaux : visite guidée », <http://www.laviedesidees.fr>, 15 novembre 2011.

<sup>718</sup> G. Zucman, *La richesse cachée des nations, enquête sur les paradis fiscaux*, Seuil, 2013, p. 28.

<sup>719</sup> On estime, en France, la fraude fiscale à 35 milliards d'euros, mais Bercy ne s'est jamais doté des outils et des services permettant de mesurer l'ampleur de cette fraude.

<sup>720</sup> S. Flizot, « L'évaluation des fraudes fiscales : panorama européen », *Gestion et finances publiques*, n° 12, 2011 : selon la NFA (L'autorité nationale de la fraude britannique), la fraude fiscale représenterait 3 % des ressources fiscales ou 0,8 % du montant des dépenses du budget de l'État.

<sup>721</sup> *Association of chief police officers*.

<sup>722</sup> Le sportif ne peut bénéficier de cette exonération que sous réserve qu'il ne soit pas domicilié en Angleterre, mais seulement résident.

Considérons le cas d'un sportif français ayant conservé son domicile en France mais qui est résident fiscal au sens du droit fiscal britannique. Le droit fiscal anglais opère une distinction entre la résidence et le domicile. Un contribuable possède le statut de résident fiscal britannique s'il est physiquement présent au Royaume-Uni au moins 183 jours au cours d'une année civile : l'administration fiscale s'intéresse au lieu de présence actuel du contribuable. Cependant, le domicile fiscal est le lieu considéré par le contribuable anglais lui-même comme étant son domicile d'origine, c'est-à-dire l'endroit où il a l'intention de prendre sa retraite, où il dispose d'un caveau<sup>723</sup>, par exemple. Il s'agit généralement aussi du lieu de naissance de ses parents. Il est très difficile pour le sportif anglais de perdre son domicile d'origine, même s'il manifeste l'envie de vivre dans un autre pays. L'intention manifeste du contribuable de s'établir au Royaume-Uni est prise en compte par la législation anglaise pour l'établissement du domicile. À ce titre, le droit anglais, dans sa législation, a émis une triple définition du lieu d'habitation : il distingue la résidence ordinaire, la résidence, et le domicile. Une personne physique est considérée comme ordinairement résidente si elle remplit deux conditions<sup>724</sup> : le contribuable a l'intention de demeurer pendant 3 ans au Royaume-Uni ou « *s'il manifeste l'envie d'y habiter régulièrement pendant 4 années consécutives* ». S'il remplit l'une de ces conditions (acquisition d'une habitation ou d'un bail pour une durée de 3 ans au Royaume-Uni), il sera considéré comme résident ordinaire au sens du droit anglais. Madame Fontaneau Vandoren admet que cette notion de résidence ordinaire permet à des personnes étrangères de soumettre leurs revenus à l'impôt anglais sur les revenus (« *income tax* »), dans un but évident d'évasion fiscale.

La fixation du domicile fiscal à l'étranger implique de nombreuses conséquences pour le sportif, comme la taxation des plus-values latentes. L'article 48 de la loi de finances rectificative pour 2011 prévoit que le transfert du domicile fiscal hors de France entraîne un certain nombre d'impositions.

L'article 167 *bis* du CGI crée une *exit tax*, plus communément appelée « herse fiscale ». Ce texte s'applique aux personnes qui ont transféré leur domicile hors de France depuis le 3 mars 2011. Elle a pour but de lutter contre l'expatriation des détenteurs de titres.

---

<sup>723</sup> G. Cavalier, « Le sport en France et en Europe : Vers un droit fiscal spécifique ? », *Cah. dr. sport* n° 24, 2011, p. 20.

<sup>724</sup> F. Fontaneau Vandoren, « La résidence fiscale en droit anglais : une brève description », in *Cah. fisc. européens, Fiscalité européenne et droit international des affaires*, 1998/2.

Examinons le cas d'une personne qui part à l'étranger pour vendre ses titres ou changer de résidence. L'administration fiscale procédera alors au calcul d'une plus-value latente ; cette plus-value est dite « latente », car elle n'est pas encore réalisée.

De ce fait ladite plus-value s'appliquera quand le contribuable partira à l'étranger. Le principe d'imposition et son champ d'application sont donc définis au moment du transfert du domicile hors de France. Ces plus-values latentes vont être soumises à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux, dès lors qu'elles sont relatives à des participations d'au moins 1 % ou représentant une valeur supérieure à 1,3 million d'euros investis dans une société. Ce seuil d'imposition des plus-values latentes a été abaissé à 800 000 € au 1<sup>er</sup> janvier 2014<sup>725</sup>. Seront également imposables à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux, les plus-values de cession ou d'échange de titres placés sous le régime du report d'imposition. Sur demande ou de plein droit, le contribuable peut obtenir un sursis d'imposition, sous réserve qu'il constitue des garanties.

Dans une décision de mars 2004, la CJCE a sanctionné ce dispositif qui violait la liberté d'établissement, grande liberté communautaire, telle que mise en avant par l'article 43 du Traité de l'UE<sup>726</sup>. Le Conseil d'État en a tiré les conséquences dans un arrêt du 10 novembre 2004<sup>727</sup>. Par la suite, en 2005, les parlementaires ont supprimé ce dispositif.

Le gouvernement a recréé *l'exit tax* par la loi du 29 juillet 2011 : ce texte s'applique aux personnes qui ont transféré leur domicile hors de France depuis le 3 mars 2011. Ce dispositif a été validé par le Conseil constitutionnel. Sont concernées les personnes fiscalement domiciliées en France pendant au moins 6 des 10 années précédant leur transfert de domicile.

Dorénavant, le sursis de paiement est automatiquement accordé aux contribuables qui transfèrent leur domicile dans un État de l'Union européenne ou dans un État faisant partie de l'Espace économique européen (pays de l'Union européenne, Norvège et Liechtenstein). Ces

---

<sup>725</sup> Dans sa partie portant sur l'aménagement du champ d'application de *l'exit tax*, la loi de finances rectificative pour 2013 indique que sont aussi imposables les plus-values latentes sur les droits sociaux qui représentent une participation d'au moins 50 % dans les bénéfices sociaux d'une société, « Loi de finances pour 2014 et loi de finances rectificative pour 2013 », Landwell & Associés et PwC, 10 janvier 2014.

<sup>726</sup> CJCE, 11 mars 2004, aff. C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant* : *Dr. fisc* 2004, n° 20, comm. 483, note B. Boutemy et E. Meier.

<sup>727</sup> C.E., 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s.-s., 10 novembre 2004, n° 211341, *Dr. fisc.* 2004, n° 49, act. 227.

pays doivent avoir conclu avec la France une convention d'assistance administrative, en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement.<sup>728</sup> En cas de transfert à l'extérieur de l'UE, le contribuable doit demander expressément le sursis d'imposition. Ce sursis est accordé seulement si le contribuable remplit les conditions suivantes.

Il lui faut souscrire une déclaration des plus-values imposables. De plus, le contribuable doit désigner un représentant établi en France. Troisièmement, il est tenu de constituer des garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor.<sup>729</sup>

*« Le sursis de paiement a pour effet de différer l'exigibilité de l'impôt afférent aux plus-values imposables à raison du transfert du domicile du contribuable hors de France et de suspendre la prescription de l'action en recouvrement jusqu'à la date de l'événement entraînant son expiration »<sup>730</sup>.*

Si le contribuable transfère de nouveau son domicile fiscal en France, avant l'expiration d'un délai de 8 ans, l'impôt est totalement dégrévé. La loi de finances rectificative pour 2013 allonge la durée d'expatriation nécessaire pour obtenir une exonération totale, en la portant à 15 ans. Ce nouveau délai concerne les détenteurs de titres dont le départ est survenu à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014.

Un second choix stratégique s'offre au contribuable pour optimiser son régime d'imposition : la création d'une société implantée à l'étranger.

---

<sup>728</sup> F. Lefebvre, Loi de finances rectificative pour 2011, « Exit tax sursis de paiement », Feuillet rapide fiscal, p. 32.

<sup>729</sup> Cette dernière condition n'est pas exigée si le contribuable justifie que le transfert de son domicile obéit à des raisons professionnelles et que ce transfert a lieu dans un État non partie à l'accord sur l'EEE, mais ayant conclu avec la France des accords de coopération fiscale. LFR 2011, v. également Feuillet rapide Francis Lefebvre, 15 juillet 2011.

<sup>730</sup> Instruction fiscale du 31 octobre 2012, BOI-RPPM-PVBMI-50-40-20121031.

## §2. L'interposition d'une société établie hors de France

Dans ce paragraphe, nous évoquerons les paiements effectués en direction d'un État ou territoire à fiscalité privilégiée (article 238 A du Code général des impôts)<sup>731</sup>, ainsi que les sommes versées à l'étranger au titre de services rendus en France (article 155 A du Code général des impôts).

L'établissement d'une société hors de France peut permettre à celle-ci de réduire son imposition. Nombre de contribuables sont prêts à réaliser un montage complexe pour y parvenir et font appel à des conseillers fiscaux hautement qualifiés pour délocaliser leurs revenus.

Ils peuvent, par un montage judicieux et surtout ingénieux, créer une société qui sera localisée dans un pays à fiscalité privilégiée. On compte de nombreux paradis fiscaux, tels que les Bermudes, les Bahamas, les îles Caïmans, les îles Cook dans les Caraïbes, mais aussi des paradis fiscaux européens tels que le Luxembourg, Jersey, Guernesey<sup>732</sup>. Des pays ou des territoires comme le Luxembourg, le Liechtenstein, Monaco, Saint-Martin, le Panama, offrent des privilèges à certaines structures financières, notamment pour la mise en place de holdings.

De nombreuses sociétés créées par des sportifs professionnels sont situées dans des États à fiscalité privilégiée, au sens de l'article 238 A du CGI. Cet article précise que les personnes sont considérées comme étant soumises à un régime fiscal privilégié dans l'État ou le territoire considéré, si elles n'y sont pas imposables, ou si elles sont assujetties à des impôts (sur les bénéfices ou les revenus), dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui dont elles auraient été redevables (sur des bénéfices et revenus identiques), dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies<sup>733</sup>.

Le sportif professionnel sera salarié de cette société et sera rémunéré par cette dernière. Il convient de mettre en exergue le fait que la société encaisse tous les revenus du sportif et paie un salaire à celui-ci. Elle verse un salaire modeste au joueur afin de conserver

---

<sup>731</sup> I. Perrot, *La fiscalité des commissions, courtages et honoraires : comment gérer les sommes versées à des tiers en France et à l'étranger*, Ed. Formation Entreprise, Litec, 1996, p. 115.

<sup>732</sup> M.C. Dupuis-Danon, *Finance criminelle*, 2<sup>ème</sup> éd., PUF, 2004, p. 39.

<sup>733</sup> C.E., 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., 28 mars 2008, n° 271366, *M. A. Charles*, concl. Mme C. Landais. V. également *Les Nouveaux Cah. Cons. const.* n° 30, décision n° 2010-70 QPC, 26 novembre 2010, *Constitutions* 2011, p. 245, obs. Ch. de la Mardière, *RJF* 2/11 n° 210.



une trésorerie positive au sein de l'État à fiscalité privilégiée. Ses bénéficiaires ne seront alors pas soumis à l'impôt, ou bien à un taux faible.

Ce système est appelé *Rent a star* ou « louer une vedette ». Il s'agit pour le sportif d'échapper à l'impôt français en délocalisant une grande partie de ses revenus.

Après avoir défini la notion d'État à fiscalité privilégiée, l'article 238 A du Code général des impôts établit une présomption de fictivité pour les rémunérations versées à des personnes physiques ou des personnes morales situées dans ces pays. Il s'agit dans ce cas d'une présomption légale de transfert de bénéficiaires.

Les intérêts et autres produits issus d'obligations, de créances, de dépôts et de cautionnements, de redevances, les concessions de brevet, les rémunérations de services payées à des personnes morales domiciliées dans un État ou un territoire soumis à un régime fiscal privilégié, ne sont admis comme charges déductibles, pour l'établissement de l'impôt, que si le débiteur apporte la preuve que ces dépenses correspondent à des opérations réelles. Le débiteur doit prouver la matérialité de l'opération et garantir le fait qu'elle ne présente pas un caractère anormal ou exagéré<sup>734</sup>. Le contribuable supporte ainsi la charge de faire tomber la présomption légale pesant sur lui. Monsieur le professeur Roland Walter<sup>735</sup> ajoute qu'en présence de versements payés ou dus à des personnes domiciliées dans un État ou un territoire non coopératif, le contribuable français doit, en plus de prouver la matérialité de l'opération, démontrer que « *les opérations auxquelles correspondent les dépenses ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un État ou territoire non coopératif* ».

Cependant, la plupart des rémunérations perçues par un joueur sont versées par son club. Nous verrons ainsi que certaines professions sportives s'exercent à titre indépendant.

---

<sup>734</sup> C.E., 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s.-s., 24 juin 2009, n° 298582, arrêt *Maréchal* : « *les intérêts..... ou les rémunérations de services, payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France et y sont soumises à un régime fiscal privilégié ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré* ».

<sup>735</sup> R. Walter, S. Borenstein, *Droit fiscal international*, 2<sup>ème</sup> éd., Ellipses, 2011, p. 201.

## ***Chapitre II: Le traitement fiscal des revenus tirés de l'activité du footballeur***

Le sportif perçoit des rémunérations au titre de l'activité qu'il pratique. Le traitement fiscal de ses revenus sera opéré en fonction de son statut juridique. De plus, d'importants revenus complémentaires peuvent découler de l'exploitation de son droit à l'image. En tenant compte de ces éléments, le sportif pourra ainsi bénéficier d'un régime spécial d'imposition pour atténuer la progressivité de son impôt sur le revenu.

### ***Section 1 : Les rémunérations perçues***

Le sportif relève d'une catégorie d'imposition en fonction du cadre dans lequel il exerce son activité. En effet, il peut être salarié d'un club, ou exercer à titre indépendant. Nous aborderons également le cas du sportif qui réalise des opérations industrielles et commerciales.

#### **§1. Le sportif salarié d'un club de football professionnel**

Le sportif, footballeur et salarié d'un club professionnel<sup>736</sup>, sera imposé à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif applicable à toute personne physique. Ses revenus seront traités en « traitements et salaires » (TS) et constitueront à ce titre la base d'imposition qui lui sera appliquée. Son salaire sera librement fixé lors des négociations menées entre les deux parties liées au contrat.

Le salarié sera, en effet, subordonné au pouvoir de direction de son employeur, le club, et devra en conséquence exécuter son contrat de travail en bonne et due forme, sous peine de sanction.

Selon les stipulations prévues à son contrat de travail, le sportif pourra percevoir des primes ou des avantages en nature qui devront être réintégrés dans la base de calcul de l'impôt sur le revenu, dès lors que les sommes versées se rattachent à sa pratique professionnelle.

---

<sup>736</sup> P. Romero, *Fiscalité des associations sportives et des sportifs*, PUF, 1990, p. 77.

Les primes peuvent être versées si certains objectifs sont atteints ou en vertu de certaines clauses négociées dans le contrat par le joueur et le club. On distingue en effet à cet égard, les primes de matchs joués ou les primes de présence, les primes de classement, les primes de qualification (pour des compétitions européennes, par exemple), voire des primes d'intéressement. Il convient de bien définir ces notions dans le contrat puisqu'elles peuvent parfois se recouper (c'est le cas, par exemple, de la prime de résultat et de la prime de qualification, qui peuvent parfois être confondues).

Des avantages en nature, tels que la voiture de fonction offerte généralement par le sponsor du club, sont également à intégrer dans le résultat imposable, dès lors que cet avantage se rattache au contrat de travail.

La Charte du football professionnel<sup>737</sup> stipule dans son article 259 que « *le montant du salaire mensuel fixe, des avantages en nature et des primes, est déterminé suivant les modalités fixées à l'annexe générale n° 1 de la CCNMF*<sup>738</sup> ».

Des frais professionnels<sup>739</sup> pourront être déduits de ce revenu brut. Le footballeur salarié pourra opter pour la déduction des frais réels : dans ce cas, il devra justifier du caractère professionnel de ses frais. En second choix, il pourra opter pour la déduction forfaitaire de 10 %<sup>740</sup> qui ne nécessite aucun justificatif. Une simulation permettra de valider la solution la plus intéressante. Généralement, la déduction forfaitaire ne permet pas une véritable optimisation fiscale, puisque celle-ci est plafonnée à 12 000 €<sup>741</sup>. Cependant, la déduction pour frais réels permet d'inclure les commissions versées aux agents ou aux intermédiaires, et peut engendrer dans ce cas, un important gain de trésorerie.

Nous verrons ultérieurement que les sportifs ne bénéficient pas de la déduction supplémentaire pour frais professionnels qui est accordée aux artistes à hauteur de 25 %, malgré de nombreuses tentatives visant à assimiler les deux professions.

---

<sup>737</sup> Charte édictée par la Ligue de football professionnel pour la saison 2011/2012.

<sup>738</sup> Convention collective nationale des métiers du football.

<sup>739</sup> F. Douet, *Précis de droit fiscal de la famille*, 14<sup>ème</sup> éd., LexisNexis, 2015, p. 142.

<sup>740</sup> Cette déduction forfaitaire de 10 % est plafonnée à un certain montant déterminé annuellement. Elle s'applique sur le montant brut du salaire.

<sup>741</sup> 12 097 € pour les revenus de 2013 (déclarés en 2014). La loi de finances pour 2015 porte cette déduction à 12 157 €.

## §2. Le sportif réalisant des opérations industrielles et commerciales

Nous nous situons ici dans l'hypothèse où le sportif reçoit, certes, des revenus salariaux au titre de l'activité mentionnée sur son contrat de travail, mais bénéficie aussi de revenus complémentaires. En effet, grâce à sa notoriété, un sportif peut prétendre à des revenus tirés de contrats publicitaires ou de la vente, par son club, de produits dérivés. Tous ces revenus annexes seront imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux<sup>742</sup>. Cette mesure peut concerner, par exemple, des joueurs participant à des manifestations commerciales organisées par leur équipementier<sup>743</sup>, comme ce fut le cas du joueur David Beckham avec son équipementier Adidas, sur les Champs Élysées.

Il convient de souligner que de nombreux avantages peuvent être assimilés à des salaires et être intégrés de ce fait dans la catégorie des « traitements et salaires ».

La mise à disposition d'avantages en nature tel que le prêt d'une voiture<sup>744</sup> peut être effectuée à titre gratuit ou moyennant une participation du joueur qui est généralement inférieure à sa valeur réelle. D'autres avantages peuvent être octroyés comme c'est le cas de la mise à disposition au joueur par le club d'une prévoyance professionnelle. Pour bénéficier de ces avantages, une retenue sur salaire est souvent effectuée par la comptabilité du club. Dans un premier temps, ces avantages en nature seront soumis aux cotisations sociales puis dans un second temps, ils seront déduits du salaire net à verser au joueur après détermination du salaire net imposable<sup>745</sup>.

Le club s'engage en outre à prendre en charge la totalité des loyers et des charges résultant du contrat de location de l'habitation du joueur ainsi que ses frais de déménagement dans ladite habitation.

Cependant, lorsque le sportif professionnel dispose de revenus se rattachant à des opérations industrielles et commerciales ainsi qu'à des opérations non commerciales, il sera imposé conjointement dans la catégorie des « bénéfices industriels et commerciaux » (BIC) et

---

<sup>742</sup> J. Grosclaude, P. Marchessou, *Droit fiscal général*, 9<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 2013, p. 106.

<sup>743</sup> Contrat de sponsoring.

<sup>744</sup> Les avantages en nature peuvent être évalués de manière forfaitaire ou en fonction de leur valeur réelle.

<sup>745</sup> <https://www.urssaf.fr/portail/home/employeur/calculer-les-cotisations/les-elements-a-prendre-en-compte/les-avantages-en-nature.html>

des « bénéfices non commerciaux » (BNC). L'article 155 du CGI admet « la force attractive des bénéfices industriels et commerciaux ». Si une personne physique étend son activité à des opérations dont les résultats devraient être imposés en bénéfices agricoles ou bénéfices non commerciaux, l'intégralité des produits sera imposée globalement en BIC. L'imposition se réalisera à deux conditions : les deux sortes d'activités doivent être complémentaires, étroitement liées, et l'activité industrielle et commerciale doit demeurer prépondérante.

D'autres sports permettent au sportif d'exercer son activité de manière indépendante. Dans cette hypothèse, les revenus ainsi générés relèveront d'une autre catégorie d'imposition.

### **§3. Le sportif qui exerce son activité de manière indépendante**

Certains sportifs non-salariés, comme le tennisman ou le golfeur professionnel, bénéficient donc d'une indépendance totale. À ce titre, l'article 92 du CGI dispose que « *sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus* ». La doctrine qualifie d'ailleurs cette catégorie de « fourre-tout ». Les sportifs exerçant leur activité indépendamment de tout lien de subordination<sup>746</sup> rentreront dans le champ d'application de l'article 92 du CGI. De surcroît, pratiquant leur activité de manière individuelle, ils relèvent du régime des professions libérales.

Avant 2012, l'article 155 n'était pas applicable aux bénéfices non commerciaux prépondérants. L'administration fiscale imposait les profits annexes de nature commerciale en les intégrant dans la catégorie *bénéfices industriels et commerciaux* et non dans la catégorie des BNC. Une tolérance administrative permettait une imposition uniforme en BNC, avec l'accord du contribuable concerné, et dans la mesure où les opérations annexes étaient directement liées à l'exercice de l'activité non commerciale.

---

<sup>746</sup> C.E., 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s.-s., 18 janvier 2008, n° 303823, *Mme Lagrange* : le Conseil d'État a jugé qu'un arbitre de football n'exerce pas son activité sous l'autorité et la subordination de la Fédération française de football. Ses revenus entreront ainsi dans la catégorie d'imposition des bénéfices non commerciaux. V. également, CAA Paris du 9 mars 2007, n° 05-63643, *A. Garibian*.

Dans la loi de finances pour 2010, le législateur a explicitement permis l'extension de l'article 155 aux titulaires de BNC, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012.

Qu'il soit salarié ou indépendant vis-à-vis de son club, un sportif peut faire de son image une source de revenus très importante. En effet, certains athlètes n'hésitent pas à exploiter ou à céder l'exploitation de leur image.

## *Section 2 : l'exploitation commerciale des droits de la personnalité du sportif*

Le sportif perçoit des revenus au titre de son activité salariée, mais d'autres sports lui ouvrent l'opportunité d'exercer en parallèle son activité de manière indépendante. En outre et dans la lignée d'un projet visant à assimiler les sportifs aux artistes-interprètes, les sportifs peuvent voir leurs revenus imposés sur une base moyenne<sup>747</sup>. De surcroît, des revenus annexes découlent parfois de l'exploitation de leur droit à l'image, via des structures juridiques.

### **§1. Les revenus tirés de l'exploitation du droit à l'image**

Le sportif professionnel peut bénéficier de plusieurs catégories de revenus au titre de son contrat de travail, mais aussi de tout revenu annexe lié à son image. Nous allons ainsi aborder les différentes catégories d'impositions du sportif.

#### *1. La catégorie « traitements et salaires »<sup>748</sup>*

*« Par la signature de son contrat de travail et par voie d'avenant spécifique, le joueur donne à son club l'autorisation d'utiliser à son profit son image et/ou son nom reproduits d'une manière collective et individuelle sous réserve que 5 joueurs au moins de l'effectif soient exploités d'une manière rigoureusement identique. En deçà de cette limite, l'utilisation individuelle de chaque joueur devra avoir obtenu un accord spécifique pour chaque*

---

<sup>747</sup> J. Saurel, *Le sport face à la fiscalité*, Economica, 2011, p. 112.

<sup>748</sup> F. Douet, *Précis de droit fiscal de la famille*, 14<sup>ème</sup> éd., LexisNexis, 2015, p. 139.

*opération* »<sup>749</sup>. Dans cette hypothèse, les rémunérations obtenues rentreront dans la catégorie des traitements et salaires. Ces salaires seront soumis aux cotisations sociales<sup>750</sup>. Rappelons à ce titre que le droit à l'image collective permettait aux clubs de verser une rémunération à leurs joueurs sous la forme d'un droit à l'image qui était exonéré de charges sociales. Ce droit, ainsi que nous l'avons déjà précisé, a été supprimé depuis.

L'article 280 de la Charte du football professionnel concerne « *notamment l'utilisation des équipements sportifs (chaussures, bas, shorts, maillots de football de compétition et d'entraînement, gants et casquettes de gardien, survêtements de sport et de pluie, sacs de sport) et la promotion des partenaires du club* ». Cependant, la Charte prévoit dans son règlement que les joueurs peuvent choisir librement la marque de leurs chaussures. Quant au gardien de but, il est autorisé à utiliser les gants de la marque de son choix, car il s'agit alors d'un équipement sportif spécifique.

L'imposition des revenus issus de l'exploitation du droit à l'image du sportif peut rentrer dans une autre catégorie d'imposition que celle susvisée.

## 2. *La catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux*

L'exploitation du droit à l'image par le sportif lui-même ou une société tierce, permet de générer des revenus annexes. Comme nous l'avons vu, les sommes versées par le club sont qualifiées de supplément de salaire et sont soumises aux cotisations sociales, mais lorsqu'un sponsor exploite uniquement l'image du joueur professionnel, les sommes versées ne sont pas soumises aux cotisations sociales. La limite est difficilement identifiable : si un sportif doit remplir des obligations envers un sponsor ou un partenaire, les sommes qu'il en reçoit seront assujetties aux cotisations sociales, tandis que s'il participe à des manifestations sans lien réel avec son sponsor ou son partenaire, les rémunérations qu'il percevra alors n'y seront pas soumises<sup>751</sup>.

---

<sup>749</sup> Art. 280 b) de la Charte de football professionnel édictée par la LFP, Titre III intitulé « les joueurs », partie « actions publicitaires », saison 2012/2013.

<sup>750</sup> Art. L. 222-2 du C. sport.

<sup>751</sup> *Mémento social Francis Lefebvre*, 2013, pp. 105-106.

Lorsque nous évoquons l'exploitation du droit à l'image, nous faisons plus particulièrement référence à l'exploitation commerciale de ce dernier. En effet, de nombreux sportifs tirent de ce droit à l'image (consacré par l'article 9 du Code civil), des rémunérations élevées. C'est notamment le cas de la nageuse Laure Manaudou, qui a pu dégager des gains importants des contrats publicitaires qu'elle a signés avec Lancel ou Arena. On parle alors de la patrimonialisation du droit à l'image.

Le sportif sera imposé sur ce type de revenus dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux. L'exploitation de son image peut aussi s'opérer de façon avantageuse par le biais d'une société implantée en France ou à l'étranger.

## **§2. L'exploitation du droit à l'image du sportif via une structure**

En vue de l'exploitation de son droit à l'image, plusieurs options stratégiques peuvent s'offrir au sportif professionnel.

### ***A. La création d'une structure juridique ad hoc située en France : l'EURL et l'EIRL***

Une des solutions s'offrant au sportif est la création d'une société destinée à centraliser l'ensemble de ses revenus.

En effet, la société gestionnaire des droits du sportif cédera le droit d'exploiter l'image du sportif aux différentes entités ainsi constituées. En contrepartie, le club sportif, les partenaires commerciaux ainsi que les sponsors, pourront verser directement les revenus obtenus par le sportif sur le compte en banque de la société. Le sportif, assimilé alors à un salarié de la société, pourra se voir remettre une partie de ces gains.

La société ainsi constituée peut épouser la forme juridique d'une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL). Le sportif peut également créer une entreprise individuelle à responsabilité limitée (EIRL). Par principe, l'EIRL relève de l'impôt sur le revenu, mais par assimilation à l'EURL, elle pourra opter pour l'impôt sur les sociétés.



Le choix d'opter pour l'IS permettra au sportif de gérer fiscalement son revenu : l'IS offre une souplesse de gestion fiscale et financière (mise en réserve d'une partie du bénéfice de l'entreprise, versement de dividendes), que n'offre pas l'impôt sur le revenu. De plus, une société par actions simplifiée unipersonnelle (SASU) pourra aussi être constituée par le sportif. Il ne sera alors imposé que sur les dividendes qu'il se versera à lui-même.

S'agissant des revenus de placements financiers, un prélèvement forfaitaire de 21 % est opéré sur les dividendes depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013<sup>752</sup>. Ce prélèvement ne revêt plus de caractère libératoire et s'applique à l'ensemble des revenus distribués aux sportifs professionnels disposant d'un domicile fiscal en France. À ce prélèvement de 21 % s'ajouteront 15,5 % de prélèvements sociaux. Il est également fort probable que la tranche supérieure du barème de l'impôt sur le revenu de 45 % s'applique pour un footballeur professionnel de Ligue 1.

Le joueur bénéficiera, quant à lui, d'un abattement de 40 % sur les dividendes reçus, ainsi que de la déduction de la contribution sociale généralisée, qui est de 5,1 %. Puis, le montant du prélèvement obligatoire de 21 % opéré à la source s'imputera sur le montant de l'impôt. De plus<sup>753</sup>, la fraction des dividendes versés aux gérants d'EURL supérieure à 10 % du capital social est soumise aux cotisations sociales.

De nombreux contribuables cherchent à diminuer leur imposition en créant des sociétés qualifiées de *sociétés écrans*, qui se situent dans des pays à très faible pression fiscale. De telles sociétés doivent normalement être déclarées à l'administration fiscale, mais leurs véritables propriétaires s'en gardent bien<sup>754</sup>. Ces *sociétés écrans*<sup>755</sup> ont en effet pour objectif de cacher le véritable propriétaire de la structure. Des prête-noms sont ainsi utilisés et la société recourt, par exemple, à l'embauche de simples gérants. Le schéma utilisé est le suivant : les associés véritables font inscrire des gérants sur le KBIS des différentes sociétés. Ces gérants serviront de prête-noms ou d'homme de paille car les associés vont leur faire signer des « actes de cession en blanc ». Ces gérants vont représenter la société auprès des tiers et ainsi cacher le véritable détenteur de la structure.

---

<sup>752</sup> Ce prélèvement de 21 % est un acompte qui sera versé l'année N-1 et pris en compte l'année N.

<sup>753</sup> Depuis le 1 janvier 2013.

<sup>754</sup> M. Collet, P. Collin, *Procédures fiscales : contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, 2<sup>ème</sup> éd., PUF, février 2014, p. 151.

<sup>755</sup> M. C. Dupuis-Danon, *Finance criminelle*, 2<sup>ème</sup> éd., PUF, 2004, p. 188.

En outre, pour augmenter l'opacité, une cascade de sociétés est constituée pour dissimuler le véritable détenteur de la société écran. Il s'agit d'une opération triangulaire, par laquelle une personne fortunée confie son patrimoine composé de biens corporels (biens immobiliers, tableaux de maître) et incorporels (actions, parts sociales) à un « *trustee* »<sup>756</sup> qui a la charge de gérer et d'administrer ce patrimoine pour le compte d'un bénéficiaire<sup>757</sup>.

La création d'un holding<sup>758</sup> permet la gestion de titres de portefeuilles de sociétés ayant des activités réelles. Dans de nombreux États, le régime fiscal applicable aux holdings est attractif, en proposant, par exemple, l'exonération de dividendes ou encore une imposition réduite.

Force est de constater que l'utilisation de sociétés domiciliées dans des places offshores est monnaie courante chez les sportifs de haut niveau. Ce dispositif est très dommageable pour les finances de l'État français, car ses sociétés écrans court-circuitent les schémas de montages traditionnels prévus par le droit des sociétés, en favorisant ainsi « l'évasion fiscale ».

### ***B. L'utilisation d'un établissement bancaire situé dans un pays à fiscalité privilégiée***

Les trois types d'implantations abordées ci-dessus (SASU, EIRL et EURL) permettent au sportif de gérer fiscalement l'ensemble de ses revenus qui ont été générés. Certains sportifs sont tentés de minimiser leur imposition par le biais d'un transfert de bénéfices à l'étranger.

Ce transfert peut s'opérer de différentes manières : versement d'intérêts, distribution de dividendes ou encore, facturation de redevances. L'évasion fiscale est estimée, en France, à plus de 50 milliards d'euros par an.

Comme nous l'avons précisé ci-dessus, les établissements bancaires situés dans un pays à fiscalité privilégiée, offrent des avantages dorés aux entreprises et aux personnes physiques. Certains de ces États accordent un statut privilégié « *exclusivement aux sociétés*

---

<sup>756</sup> *Trustee* est un terme anglo-saxon signifiant « *homme de confiance* ».

<sup>757</sup> J. Bouyssou, « Trop d'impôts : la grande tentation de la fraude », *Rev. capital*, n° 259, 2013.

<sup>758</sup> R. Walter, S. Borenstein, *Droit fiscal international*, 2<sup>ème</sup> éd., Ellipses, 2011, p. 117.

*qui n'ont pas de revenus de source domestique*<sup>759</sup> » : c'est le cas notamment de la Suisse et du Luxembourg.

Le montage habituellement utilisé par les avocats et les agents des joueurs, pour exploiter l'image d'un sportif, est l'établissement d'une société au Luxembourg. Prenons l'exemple d'une personne physique, un tennisman résidant en Suisse : ce dernier peut céder l'exploitation de sa marque à une société luxembourgeoise, créée spécialement pour la gestion des droits de sportifs professionnels (droit à l'utilisation de l'image ainsi que du nom du sportif). La société luxembourgeoise cèdera des licences de marque aux différentes sociétés et clubs qui souhaitent utiliser la marque et l'image du sportif. Elle facturera des redevances (« *royalties* ») au titre de la concession des licences d'utilisation de la marque<sup>760</sup>. La société veillera<sup>761</sup> à ce que le sportif ne concède pas seulement son droit à l'image, mais permette aussi la commercialisation de produits sous sa marque. Le cas échéant, si les concessions ne sont pas en adéquation avec l'exploitation d'une marque, l'article 50 *bis* (vu ci-après) ne sera pas susceptible de s'appliquer ; par conséquent, la charge fiscale ne sera pas amoindrie.

L'article 50 *bis* L.I.R.<sup>762</sup> alinéa 1 et alinéa 3, issu de la loi du 21 décembre 2007 dispose « *que les revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage du droit d'auteur sur des logiciels informatiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un nom de domaine, d'un dessin ou modèle sont exonérés à hauteur de 80 % de leur montant net positif* ». Ce même article régit l'exonération partielle des revenus provenant de la concession de licence.

Cependant, pour bénéficier de l'exonération, diverses conditions cumulatives doivent être respectées : le droit de propriété doit être acquis ou constitué après le 31 décembre 2007 et la marque ne doit pas avoir été acquise auprès d'une société associée<sup>763</sup>. Dès l'application de l'article 50 *bis* L.I.R, les dépenses, amortissements et déductions doivent être enregistrés.

---

<sup>759</sup> N. Guyen Phu Duc, *La fiscalité internationale des entreprises*, éd. Masson, 1985.

<sup>760</sup> A. Abello, *La licence, instrument de régulation des droits de propriété intellectuelle*, LGDJ, 2008, p. 303.

<sup>761</sup> Administration des contributions directes, « Gouvernement du Grand-Duché du Luxembourg », circulaire n° 50 *bis*/1 du 5 mars 2009.

<sup>762</sup> Loi de l'impôt sur le revenu du gouvernement du Grand-Duché du Luxembourg.

<sup>763</sup> Est considérée comme société associée, une société qui détient une participation d'au moins 10 % dans la société bénéficiaire du revenu ou inversement. On qualifie aussi deux entreprises comme associées lorsqu'elles sont toutes deux détenues directement par une troisième entreprise à hauteur de 10 %.

L'exonération de 80 % des revenus générés par l'utilisation d'un droit de propriété intellectuelle n'est permise que si la marque ou le droit sont amortissables. Ainsi, la société luxembourgeoise pourra bénéficier, grâce à la législation fiscale du Luxembourg, d'une charge fiscale effective comprise entre 5 % et 6 %<sup>764</sup>. En principe, en droit français, une marque ne peut pas perdre sa valeur car son enregistrement produit ses effets pour une durée de 10 ans renouvelable à compter de la date de dépôt de la demande<sup>765</sup>. Le Conseil d'Etat, dans un arrêt rendu le 28 décembre 2007<sup>766</sup>, admet l'amortissement d'une marque s'il est possible de déterminer et de prévoir la fin de ses effets bénéfiques sur l'exploitation<sup>767</sup>.

Il convient de souligner que, si l'acquisition du droit de propriété intellectuelle (marque, droit d'auteur) est réalisée par une personne physique qui est aussi actionnaire de la société luxembourgeoise, l'exemption de 80 % inhérente au traitement des « *royalties* » qui est pratiquée par le Luxembourg sera applicable.

Le type de montage que nous avons évoqué précédemment pourrait très bien fonctionner, si le sportif était domicilié en France et que le club utilisateur de son image, versait des « *royalties* » à la société implantée à l'étranger. Cette dernière ne réglerait alors qu'un très faible salaire au sportif afin de réduire l'impact de l'impôt français, et une partie de ces revenus serait ainsi délocalisée dans un havre fiscal.

---

B. Garcia, Avocat au barreau du Luxembourg, *Approche de la fiscalité au Luxembourg*, 14 février 2013, S. Cazaillet, « Compte rendu de la commission ouverte fiscal et douanier du barreau de Paris », Lexbase Hebdo éd. fiscale n° 518 du 28 février 2013.

<sup>764</sup> Calcul effectué après prise en compte des dotations aux amortissements, du montant exonéré et de l'impôt sur le revenu. Est considéré comme revenu net « le revenu brut diminué des dépenses en relation économique directe avec ce revenu, y compris l'amortissement annuel ainsi que, le cas échéant, une déduction opérée pour dépréciation ». S. Funk, G. Schosseler, « Luxembourg : la fiscalité des droits intellectuels », *Fiscalité européenne et droit international des affaires*, n° 160, 2009, in *Cah. fisc. européens*.

<sup>765</sup> V. Sterin, V. Stephan, « Régime fiscal de la marque », Chambre de commerce et d'industrie de Paris, 29 avril 2008, p. 2.

<sup>766</sup> CE., 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> s.-s., 28 décembre 2007, n° 284899, min c/ SA *Domaine Clarence Dillon* et n° 285506, SA *Domaine Clarence Dillon*

<sup>767</sup> CE., 8<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> s.-s., 21 août 1996, n° 154488, SA *SIFE* : « ne doivent suivre le régime fiscal des éléments incorporels de l'actif immobilisé de l'entreprise que les droits qui constituent une source régulière de profits, dotés d'une pérennité suffisante et susceptibles de faire l'objet d'une cession ». La marque sera inscrite à l'actif immobilisé de l'entreprise (élément incorporel de l'actif immobilisé) si elle peut faire l'objet d'une évaluation réalisée avec une fiabilité suffisante. La marque devra également octroyer des avantages économiques futurs à l'entreprise.

La niche concernant les redevances de propriété intellectuelle est très exploitée par les multinationales ainsi que par les PME. Elle ouvre un véritable « boulevard » à l'optimisation fiscale, voire à l'évasion fiscale, lorsque l'utilisation de paradis fiscaux est avérée. Par la conclusion d'une convention de fiducie, le sportif peut également optimiser les droits relatifs à son image.

### **§3. L'optimisation des droits du sportif par la conclusion d'une convention de fiducie**

Au-delà de l'image collective largement usitée dans le domaine du football, peu de sportifs professionnels possèdent une « véritable » image, autrement dit dont ils peuvent tirer des revenus. Ce constat concerne les sportifs salariés tels que les footballeurs, mais aussi les sportifs indépendants, comme les tennismen ou les golfeurs. En effet, l'image n'est véritablement exploitable que lorsqu'elle s'attache à des sportifs de grand renom. Son exploitation s'opérera par le truchement de partenaires désireux de profiter de la notoriété du sportif pour valoriser leur propre marque. Un sportif jouissant d'une grande réputation peut, au préalable, sécuriser cette exploitation par la conclusion d'une convention de fiducie.

#### ***A. Le fiduciaire, titulaire du droit d'exploiter les attributs de la personnalité du sportif***

Le sportif, qui sera qualifié de *constituant* au sens des articles du Code civil relatifs à la fiducie<sup>768</sup>, pourra, via une convention de fiducie, transférer la gestion de ses droits à un fiduciaire dûment habilité par la loi<sup>769</sup>. La loi LME du 4 août 2008 autorise les personnes physiques à constituer une fiducie. Auparavant, seule une personne morale était habilitée à réaliser cette opération<sup>770</sup>. La convention de fiducie définira le rôle et les missions dévolus à chacune des parties<sup>771</sup>. En effet, la présence d'un tiers protecteur, qui détiendra un droit de

---

<sup>768</sup> Art. 2012 et s. du Code civil.

<sup>769</sup> X. Boutiron, « La fiducie, technique de protection du patrimoine personnel de l'entrepreneur ? », *Droit et patrimoine* n° 190, 2010, p. 2.

<sup>770</sup> F. Lefebvre, *La fiducie Mode d'emploi, Mémento pratique*, 2<sup>ème</sup> éd., 2009, p. 27.

<sup>771</sup> F. Douet, *Précis de droit fiscal de la famille*, 14<sup>ème</sup> éd., LexisNexis, 2015, p. 525.

regard sur les activités de fiduciaire, est généralement conseillée. Il s'agit souvent d'un des membres de la famille du sportif, dès lors que la personne choisie détient certaines connaissances dans le domaine du droit, de la gestion ou de la fiscalité. Cette convention déterminera également l'étendue des droits concédés par le constituant (sportif) pour le bénéficiaire du fiduciaire (les droits, sûretés, biens transférés). Le constituant peut être désigné comme bénéficiaire des fruits issus de l'exploitation de son image, ou bien nommer une tierce personne.

Ces droits sont relatifs aux attributs de la personnalité du sportif (image, voix). Seul le fiduciaire, qui est titulaire de la propriété de ces attributs, pourra les concéder à une marque de luxe, une entreprise, ou un organisateur d'événement, pour une période limitée, et en contrepartie d'une rémunération. Généralement, toute cession de ces attributs s'effectuera en présence des trois parties concernées (le fiduciaire, le sportif, et le partenaire sélectionné). Ce mécanisme est aussi très employé dans le domaine de l'*entertainment* (gestion de célébrités, de mannequins, d'égéries).

En effet, la force du schéma de fiducie réside dans son architecture : il n'est pas nécessaire de créer une société, mais « simplement » de rédiger un contrat. Les choses ne sont pas figées. Par exemple, on ne se posera pas la question de savoir qui est majoritaire ou minoritaire au sein d'une société puisque la relation entre le constituant et le fiduciaire est matérialisée par un contrat. Néanmoins, lors de l'évolution de la carrière du talent, la création d'une société sera complémentaire et nécessaire. Si aucun attribut de la personnalité du constituant n'est exploité par le cocontractant dans le cadre d'un partenariat, le constituant pourra directement facturer sa prestation matérielle via sa société sans passer par le schéma fiduciaire.

Cependant, le rôle et la mission du fiduciaire sont essentiels pour la gestion, la négociation et la conclusion de contrats relatifs à l'utilisation de l'image du sportif.

## ***B. La mission du fiduciaire***

L'objectif premier du fiduciaire est d'agir en se conformant à la convention conclue entre les deux parties. Dans un second temps, il s'agira pour lui de gérer les intérêts du sportif, de manière à empêcher que celui-ci ne soit en relation directe avec des dirigeants d'entreprises sportives ou d'entreprises susceptibles d'investir dans le sport. Le joueur doit se concentrer uniquement sur ses objectifs sportifs. De son côté, le fiduciaire sera sollicité par tous les partenaires éventuels du constituant (sportif). Le fiduciaire identifiera et sélectionnera ceux, parmi les contractants potentiels, dont les actions pourraient conférer une plus-value à l'image du sportif. Il a également pour mission de capitaliser et d'optimiser cette image. Lorsqu'un partenaire potentiel se trouve en adéquation avec les objectifs déterminés par la convention de fiducie, le fiduciaire négociera le partenariat et rédigera le contrat correspondant. Cette cession des droits du sportif pour une durée inscrite au contrat pourra se concrétiser par la conclusion d'un contrat de coproduction, d'un contrat d'équipement, voire d'un contrat de sponsoring. Grâce à son réseau professionnel, ses capacités juridiques et les choix qu'il va opérer, l'avocat fiduciaire optimisera l'image du sportif. En sus, il pourra créer des chaînes de contrats successives et indivisibles. Par exemple, le sportif, par sa double qualité de consultant pour les Jeux olympiques et d'égérie d'une marque<sup>772</sup>, autorisera le fiduciaire à mettre en relation les deux partenaires pour trouver des financements supplémentaires (annonceurs/ *billboarding*<sup>773</sup>) ou construire des synergies. Ces financements permettront ensuite d'augmenter le budget octroyé en début d'année au département *sport marketing et business development* d'une société. Le fiduciaire pourra s'appuyer conjointement sur ces budgets, sur les prévisions financières et sur la notoriété de ses partenaires, pour négocier des contrats fructueux.

---

<sup>772</sup> Exemple du nageur médaillé olympique Michael Phelps, égérie de Louis Vuitton.

<sup>773</sup> « Le billboard est une appellation de format publicitaire parfois encore un peu floue et qui a évolué au cours du temps. L'appellation a d'abord été utilisée pour désigner un format publicitaire Internet inspiré des 4X3 de l'affichage et qui correspondait à un rectangle de 336X280 pixels souvent placé au milieu d'un contenu éditorial. Le terme de pavé ou rectangle est désormais plus souvent utilisé pour ce format. Actuellement l'appellation billboard est surtout utilisée pour désigner l'affichage d'une publicité vidéo insérée dans un programme vidéo (in stream) d'une durée de 6 à 12 secondes », <http://www.definitions-webmarketing.com/Definition-Billboard>.

De plus, il possède la faculté d'imposer ou de proposer à certains partenaires d'autres contractants qui lui paraissent essentiels pour la bonne exécution du contrat. Il pourra, par exemple, introduire un réalisateur indépendant auprès de ses futurs partenaires ou producteurs de contenus vidéographiques (*teaser*, court-métrage mettant en valeur l'image du sportif...). Cette articulation contractuelle peut se révéler intéressante car elle permet à la fois de déterminer et de limiter les obligations de chacun. Un attaché de presse qui interviendrait au sein d'un schéma fiduciaire devra respecter une stratégie déterminée d'un commun accord avec le fiduciaire. Son rôle et sa mission seront limités à la communication : il devra se rapprocher des annonceurs pour mettre en application son savoir-faire mais il ne devra pas interférer dans la phase de négociation contractuelle qui est réservée par nature à l'avocat fiduciaire.

En outre, le fiduciaire peut encourager le sportif à participer à des œuvres et à des associations d'intérêt général, ou bien à des actions caritatives permettant de promouvoir son image et d'accroître sa notoriété, l'objectif étant à chaque fois de monnayer son image. De ce fait, chaque action, qu'elle soit à but lucratif ou non, doit être contractualisée. Si aucune rémunération n'est exigée pour une action d'intérêt général, les bienfaits de cette action sur l'opinion publique auront toutefois un impact positif pour la négociation de contrats futurs.

Les produits générés par la conclusion de ces contrats figureront dans un compte distinct de celui du fiduciaire ; cette précaution permet d'éviter que le talent sportif ne soit en possession de sommes disproportionnées durant sa carrière. Le fiduciaire ne doit pas laisser à la libre disposition du sportif ces sommes importantes, mais il doit au contraire, d'une certaine façon, « appauvrir » le joueur. L'appauvrissement fiscal, si l'on s'en réfère au dispositif de lissage des revenus<sup>774</sup>, permet d'éviter la progressivité de l'impôt sur le revenu, mais protège également le sportif de son entourage quotidien. En effet, en cas de contre-performance du club ou du joueur lui-même, une pression énorme reposera sur ce dernier qui encourt alors le risque d'être pris en grippe ou renié par une partie de ses coéquipiers. Sur le plan pécuniaire, des émoluments élevés et des rentrées financières disproportionnées, couplés à des blessures fréquentes, pourraient avoir des conséquences néfastes sur la « revente » éventuelle du sportif à l'occasion d'un transfert. Ainsi, au terme de son contrat, un joueur risquerait de se retrouver sans club ou d'y demeurer en évoluant simplement dans l'équipe de réserve.

---

<sup>774</sup> V. sect. 3, paragraphe 2, « L'étalement des revenus », p. 255. V. également, P. Romero, *Fiscalité des associations sportives et des sportifs*, PUF, 1990, p. 82.



Malgré toutes ces opportunités, il convient de mentionner que la fiducie (assimilée par beaucoup au *trust*<sup>775</sup> anglo-saxon<sup>776</sup>) souffre d'une réputation sulfureuse. Contrairement au *trust* anglo-saxon, un constituant ne peut pas acquérir la qualité de fiduciaire, qui pourrait lui permettre alors de constituer un « patrimoine d'affectation en fraude des droits des créanciers »<sup>777</sup>. Il reste que la fiducie est un instrument flexible et performant de nature contractuelle, qui s'adresse à de nombreux acteurs potentiels (PME, multinationales, personnes physiques, qu'il s'agisse de professionnels ou de particuliers). Le formalisme imposé par la loi permet au constituant de délimiter clairement le champ d'action et la mission du fiduciaire. De plus, il existe un véritable devoir de coopération du fiduciaire avec TRACFIN<sup>778</sup>. Cette prévention contre le blanchiment d'argent est transposée par l'ordonnance du 30 janvier 2009<sup>779</sup>. Le fiduciaire doit communiquer toute information utile auprès de cet organisme de lutte contre le blanchiment d'argent et de surveillance, dès que celui-ci lui en fait la demande. Le fiduciaire est aussi tenu de communiquer ces informations à l'administration fiscale et aux autorités de lutte contre le blanchiment des capitaux. La fiducie est donc un outil juridique protéiforme et le recours à ce dispositif n'est pas uniquement motivé par des considérations d'économies fiscales.

La fiducie, par les garanties qu'elle présente, ne vise pas à non plus à éluder l'impôt<sup>780</sup>. Cependant, l'administration fiscale dispose de moyens légaux efficaces pour contrer certaines ingénieries fiscales.

---

<sup>775</sup> À l'origine, le *trust* permettait aux familles bourgeoises de confier leur patrimoine à un *trustee* pour le céder ensuite aux ayants droits. M.-C. Dupuis-Danon, *Finance criminelle*, 2<sup>ème</sup> éd., « Trusts, fiducies et dissimulation de patrimoines occultes », PUF, 2004, p. 193.

<sup>776</sup> F. Barrière, *La réception du trust au travers de la fiducie*, « L'utilité de la réception du *trust* sous les traits de la fiducie », Litec, 2004, p. 213 et s. V. aussi à propos du *trust*, J.-M. Tirard, J.-P. Beraudo, *Les trusts anglo-saxons et les pays de droit civil*, « Les effets en France des *trusts* anglo-saxons », Academy & Finance, Genève, 2007, p. 389 et s.

<sup>777</sup> R. Dammann, A. Albertini, « l'avocat face à la fiducie », *JCP E*, 10 octobre 2011. Ce fractionnement n'est possible que dans le cadre d'une EIRL.

<sup>778</sup> Traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins.

<sup>779</sup> Consacré à l'art. L. 561-2 du Code monétaire et financier. V. J.-J. Uettwiller, P.-Y Joly, « Avocat et fiducie », *Droit et patrimoine* n° 179, 2009, pp. 26-29.

<sup>780</sup> *Op.cit.*, A. Hinfray et V. Miailhe, « La fiducie et son régime fiscal », *Gazette du Palais*, 17 juin 2014, n° 166 à 168 : « La transparence fiscale rend le constituant personnellement redevable des résultats générés par

#### **§4. Les moyens mis à la disposition de l'administration fiscale pour lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale**

Une retenue à la source a été instaurée pour tout flux financier émis en direction d'un État ou d'un territoire non coopératif (ETNC). De plus, la législation fiscale française contient plusieurs articles destinés à lutter contre l'évasion fiscale.

##### ***A. La retenue à la source***

Depuis 2008, plusieurs réunions du G20 se sont tenues sur ces thèmes et un certain nombre de mesures financières ont été adoptées pour lutter efficacement contre l'évasion fiscale internationale<sup>781</sup>.

Une liste d'États et de territoires non coopératifs<sup>782</sup> a été mise à jour par l'arrêté en date du 17 janvier 2014. Il s'agit de pays ou de territoires n'ayant pas signé avec la France de convention d'assistance administrative, ni signé avec au moins douze États une convention du même modèle<sup>783</sup>. On peut recenser 8 États et territoires non coopératifs, dont les îles Marshall, Nauru, le Guatemala, Niue, Montserrat, Brunei, le Botswana et les Îles Vierges Britanniques<sup>784</sup>. Les Bermudes et Jersey ont été retirées de la liste noire et ne sont donc plus considérées comme des paradis fiscaux.

Le 15 octobre 2013, la Suisse est devenue le 58<sup>ème</sup> État signataire de l'accord de l'ocde portant sur l'assistance administrative en matière fiscale. Le G20 a adopté, depuis le 22

---

*l'activité fiduciaire à raison du patrimoine transféré* ». Principe de neutralité fiscale réaffirmé à l'article 18 de la loi 2008-776 du 4 août 2008.

<sup>781</sup> R. Walter, S. Borenstein, *Droit fiscal international*, 2<sup>ème</sup> éd., Ellipses, 2011, p. 46. V. également T. Lambert, *La fin des paradis fiscaux ?*, éd., Montchrestien, Lextenso éd., 2011, p. 11.

<sup>782</sup> À propos de la notion d'ETNC, v. B. Castagnède, *Précis de fiscalité Internationale*, PUF, 4<sup>ème</sup> éd., 2013, p. 175.

<sup>783</sup> Loi de finances rectificative pour 2009.

<sup>784</sup> Arrêté du 12 février 2010.

février 2014, une norme mondiale d'échange automatique de renseignements. Cette norme concerne essentiellement les comptes courants, les intérêts, les fonds et les fiducies.

Ainsi, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, une retenue à la source de 75 %<sup>785</sup> s'applique sur les dividendes et intérêts qui sont versés, depuis la France, à destination de ces territoires non coopératifs.

Cette retenue à la source concerne tous les dividendes versés à des non-résidents, les revenus des placements à revenus fixes ainsi que toutes les plus-values mobilières perçues par des personnes physiques non domiciliées en France.

Une retenue à la source est appliquée sur les sommes, y compris les salaires<sup>786</sup>, correspondant à des prestations artistiques ou sportives fournies ou utilisées en France, lorsqu'elles sont réglées (par un débiteur exerçant une activité en France), à des personnes ou des sociétés relevant de l'IR ou de l'IS et qui ne possèdent pas dans ce pays d'installations professionnelles permanentes<sup>787</sup>. Le taux de droit commun est de 33,33 %, sauf lorsqu'il s'agit d'activité sportive ou artistique : il est alors ramené à 15 %<sup>788</sup>.

### ***B. L'article 155 A du CGI***

Ce régime a été institué à la demande de l'administration fiscale, suite à certains abus correspondant au montage *Rent a star*<sup>789</sup>.

Étudions, par exemple, le cas d'un joueur qui réalise des prestations publicitaires en France. Ce joueur va demander à ne pas être rémunéré directement, en communiquant les coordonnées d'une société destinée à recevoir sa rémunération. Cette entité morale sera créée par le sportif lui-même, ou alors il s'agira d'une société de production située dans un État à fiscalité avantageuse. Le sportif sera généralement salarié par ladite personne morale. C'est donc bien la société elle-même qui encaissera la totalité des revenus du sportif, via un compte bancaire. La délocalisation des revenus s'opérera à ce moment précis. Enfin, le sportif se

---

<sup>785</sup> B. Castagnède, *Précis de fiscalité Internationale*, PUF, 4<sup>ème</sup> éd., 2013, p. 221.

<sup>786</sup> Sommes ou salaires payés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1990.

<sup>787</sup> Art. 182 B-I-d du CGI.

<sup>788</sup> CAA Paris du 6 avril 2007, n° 05-1044, 2<sup>ème</sup> ch., *Société Spedidam*.

<sup>789</sup> Louer une vedette.

verra octroyer une rémunération par la société qui l'emploie. Il s'agira de sommes versées à une société implantée à l'étranger au titre de services rendus en France, puisque le joueur a effectué sa prestation sur le territoire français.

L'administration fiscale va donc présumer l'existence d'une fraude et imposer le bénéficiaire réel, par le truchement de l'article 155 A du CGI, et non pas le bénéficiaire apparent. C'est le prestataire réel du service rendu qui sera imposé, moyennant la réintégration des revenus effectivement perçus par la personne morale interposée. Les sommes versées à la société étrangère sont réputées avoir été perçues par le sportif en France.

Le champ d'application<sup>790</sup> de cet article est le suivant : le régime s'applique aux prestataires de services, personnes physiques domiciliées ou non en France et aux personnes morales ayant leur siège en France ou hors de France. Dès lors que le bénéficiaire apparent des rémunérations est établi ou domicilié dans un pays à régime fiscal privilégié, l'imposition est établie au nom du prestataire, s'il est domicilié en France. À défaut, l'imposition portera uniquement sur les sommes correspondant aux services rendus en France. De surcroît, à partir du moment où le bénéficiaire apparent des rémunérations est domicilié ou établi dans un pays à fiscalité non privilégiée, et qu'il est ainsi placé sous le contrôle d'un prestataire, l'imposition des sommes versées est effectuée au nom du prestataire de services. S'il s'agit d'une personne morale, l'administration fiscale examinera la dépendance juridique ou de fait, ou vérifiera s'il n'exerce pas, de manière prépondérante, une activité industrielle et commerciale autre que la prestation de service<sup>791</sup>. S'il s'agit d'une personne physique, la présence d'un contrat de mandat ou de représentation constituera un indice probant à cet égard.

Si une société titulaire des droits relatifs à l'utilisation du nom et de l'image d'un joueur professionnel ne démontre pas qu'elle exerce de manière prépondérante une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de service<sup>792</sup>, alors l'administration fiscale appliquera l'article 155 A du CGI. Les redevances que la société perçoit d'un club de football

---

<sup>790</sup> Étude tirée de « Fiches de droit international », *op.cit.*, v. art. 155 A du CGI : « Les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France sont imposables au nom de ces dernières ». V. également B. Castagnède, *Précis de fiscalité Internationale*, PUF, 4<sup>ème</sup> éd., 2013, p. 292.

<sup>791</sup> *RJF* 8-9/ 10 n° 762 et 763.

<sup>792</sup> V. C.E., 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s., 25 janvier 1989, n° 44787, inédit. La société d'image doit rapporter la preuve d'une activité réelle, telle que la production et la commercialisation de produits dérivés. Il a été jugé que la gestion d'un site Internet permettait d'établir une activité autre que la prestation de service.

ou d'une autre structure sportive utilisant l'image du joueur, seront ainsi réintégrées dans les résultats imposables du sportif<sup>793</sup>.

L'administration fiscale a appliqué cette règle concernant des sommes qui avaient été versées par des clubs de football français à une société établie en Belgique, en rémunération de services rendus par un agent de joueur, monsieur Bernès. Son activité consistait en des opérations de courtage ayant pour but de mettre en relation deux parties, en vue de la négociation de transferts de sportifs. Il a été jugé que ces sommes étaient imposables en France, à défaut de pouvoir établir que la société belge n'exerçait pas d'activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de service<sup>794</sup>. Les sommes étaient de ce fait imposables dans la catégorie BIC, au nom de l'agent sportif. L'administration fiscale a pu déroger au principe de la comptabilité d'engagement normalement applicable pour « *déterminer le montant imposable au titre de chaque année en litige par référence aux sommes encaissées, et non aux créances acquises* »<sup>795</sup>.

L'article 155 A du CGI a pour effet de renverser la charge de la preuve. En cas de contrôle fiscal, le contribuable devra prouver que la société exerçait une activité industrielle et commerciale prépondérante autre que la prestation de service<sup>796</sup>.

---

<sup>793</sup> TA Lyon 2009 4<sup>ème</sup> ch., n° 06-5699, *Edmilson Gomes de Moares*, concl. I. Bourion, *RJF* 7/ 2009, n° 610 ; TA Nantes 26 nov. 1996 n° 92-4768, *M. Vercauteren* ; *Dr. fisc.* 1997, comm. 547 ; *Dr. fisc.*, 7 mai 1997 n° 19, à propos de l'imposition entre les mains d'un joueur de sommes versées par un club de football français à une société espagnole, en contrepartie de la cession des droits à l'image d'un footballeur ; v. CAA Douai, 6 février 2001, n° 98-385, *Santini* ; *Dr. fisc.* 2002 comm. 111, concl. Comm. gouv. G. Mulsant ; *RJF* 8-9/01, n° 1032 ; *RJF* 6/08 n° 629, à propos du versement d'une somme d'argent du Toulouse Football Club à une société de droit à l'image Suisse, *Gestib SA*, qui détenait le droit d'utiliser le nom et l'image d'un entraîneur de football. Suite à une vérification de comptabilité, l'administration a procédé à un redressement au visa de l'article 155 A du CGI. Le requérant invoquait, pour sa défense, l'article 19 de la convention fiscale franco-suisse qui stipulait que « les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant... en tant que sportif sont imposables dans cet autre État ». V. également J.-M. Tirard, *Taxation of Artists and Sportsmen in France*, éd. Bruylant, Schulthess, Suisse, p. 60, 2009. V. Ch. de la Mardière, « Compatibilité avec le droit communautaire de l'article 155 A du CGI », *Dr. fisc.* 2009 n° 27, comm. 397 ; *RJF* 7/ 2009, n° 610.

<sup>794</sup> En effet, les recettes retirées de la vente des produits dérivés et autres qui constituent une part importante de l'activité industrielle et commerciale d'une société, doivent représenter au moins 50 % de l'activité de la société Belge créée.

<sup>795</sup> *RJF* 8-9/ 10 n° 762 et 763, *op.cit.*

<sup>796</sup> C.E., 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s., 25 janvier 1989, n° 44787, inédit.

À plusieurs reprises, les juridictions nationales ont eu à se prononcer sur la conformité de l'article 155 A du CGI avec les normes communautaires. En effet, dans une affaire portée devant le tribunal administratif de Marseille<sup>797</sup>, le requérant invoquait le fait que les dispositions de l'article 155 A du CGI étaient incompatibles avec le Traité de fonctionnement de l'Union européenne (article 49 du Traité, portant notamment sur le principe de la liberté d'établissement à l'intérieur de l'UE) et sur la libre prestation de services (articles 56 du Traité). Le tribunal a relevé le fait que ces principes font partie des grandes libertés fondamentales garanties par le droit communautaire et qu'il appartient aux États-membres de concilier ces libertés avec l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale, tel que formulé par l'article 155 A et admis par la Cour de justice de l'Union européenne<sup>798</sup>.

Or, pour le juge administratif, il ne fait aucun doute que les dispositions de l'article 155 A du CGI n'ont pas pour effet de restreindre la liberté d'établissement ou la libre prestation de services à l'intérieur de l'UE<sup>799</sup>.

Cette décision n'est pas nouvelle, puisque le tribunal administratif de Lyon avait déjà estimé qu'« *un sportif professionnel est imposé en France en contrepartie d'une prestation de service elle-même réalisée en France, qui vise à éviter certaines formes d'évasion fiscale, n'a, en tant que telle, ni pour objet, ni pour effet de restreindre les libertés de prestation de services et de circulation des capitaux à l'intérieur de la Communauté européenne. Les dispositions de l'article 155 A du CGI ne peuvent pas, par suite, être regardées comme incompatibles avec les stipulations des articles 49 et 56 du Traité de Rome instituant la Communauté européenne, qui garantissent ces libertés* »<sup>800</sup>.

---

<sup>797</sup> TA Marseille, 6<sup>ème</sup> ch., 22 décembre 2009, n° 0703349, *Bernes*.

<sup>798</sup> I. Perrot, *La fiscalité des commissions, courtages et honoraires : comment gérer les sommes versées à des tiers en France et à l'étranger*, éd., formation entreprise, Litec, 1996, p. 138.

<sup>799</sup> J. Saurel, « L'évasion fiscale et le dispositif anti-abus de l'article 155 A du CGI », *Cah. dr. sport* n° 21, 2010, p. 95.

<sup>800</sup> TA Lyon, 3 mars 2009, n° 0605699 ; *RJF* 7/09 n° 610 ; dans un même sens, v. CAA Paris, 28 avril 2010, n° 0800415 ; TA Paris, 7 juillet 2010, n° 0618227, 1<sup>ère</sup> sect., *Mme Laetitia C.*, à propos des revenus issus du droit à l'image d'un mannequin qui réalisait une prestation en France. Les revenus étaient perçus par une société constituée au Pays-Bas : *Mme Laetitia C.* était de droit imposable en France en application de l'article 155 A du CGI. V. également CJCE, gde ch., 13 mars 2007, *Test Claimants in Thin Cap Group Litigation*, C- 524/ 04, § 72.4.

Un récent arrêt rendu par la cour administrative d'appel de Lyon, le 23 novembre 2010<sup>801</sup>, mettait en cause monsieur Edmilson de Moares, qui était résident fiscal français de nationalité brésilienne et invoquait les grandes libertés européennes par l'intermédiaire de la clause de non-discrimination<sup>802</sup>. Cette clause était stipulée dans la convention franco-brésilienne, en application de son article 24<sup>803</sup>. Rappelons que le joueur avait fait l'objet d'un contrôle fiscal et qu'il avait subi un redressement. La somme versée par son club, l'Olympique Lyonnais, à une société britannique, avait été imposée entre les mains dudit joueur, ce dernier ayant rétrocédé à cette société la gestion de ses droits de la propriété intellectuelle.

Le moyen d'incompatibilité avec la liberté de prestation de service qui était invoqué par le joueur fut rejeté au motif qu'il « *ne peut être utilement invoqué en l'espèce dès lors que la prestation de service, indissociable de son activité de footballeur, était exécutée en France et que l'imposition, émise par l'administration fiscale française, concernait un résident français* ». La juridiction refuse, en effet, de dissocier l'image et la notoriété du sportif de sa prestation de travail.

Concernant l'incompatibilité de l'article 155 A avec le principe de libre circulation des capitaux<sup>804</sup>, l'arrêt précise que « *le litige ne porte pas sur l'investissement d'une somme d'argent mais sur la circulation d'un moyen de paiement* »<sup>805</sup>. Ce moyen a été écarté d'office par le juge qui n'a pas statué sur le motif de la contrariété de l'article 155 A avec le principe de libre circulation des capitaux.

Pour ce qui touche au droit interne, le Conseil constitutionnel, saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité le 24 septembre 2010, a dû se prononcer sur la conformité de l'article 155 A du CGI avec la Constitution. Nous-nous sommes donc intéressés à la *ratio legis* de cette règle. En effet, en édictant cet article, le législateur poursuivait un but précis qui était de lutter contre l'évasion fiscale.

---

<sup>801</sup> CAA Lyon, 5<sup>e</sup> ch. 23 novembre 2010, n° 09-1539, *M. Edmilson Gomes de Moares*, concl. P. Monnier.

<sup>802</sup> Clause qui a pour objectif de ne pas imposer les ressortissants d'un État tiers plus lourdement que ses propres ressortissants.

<sup>803</sup> K. Jestin, « Le footballeur et l'article 155 CGI », *Cah. dr. sport* n° 23, 2011, p. 52.

<sup>804</sup> Ch. de la Mardière, « Article 155 A du CGI : incompatibilité avec le droit de l'UE ? », *Dr. fisc.* 2011 n° 4, comm. 132 ; *RJF* 3/2011.

<sup>805</sup> *Op. cit.*, arrêt CAA Lyon, 5<sup>e</sup> ch., 23 novembre 2010, n° 09- 1539, *M. Edmilson Gomes de Moares*.

Dans sa décision du 26 novembre 2010, le Conseil constitutionnel a déclaré l'article 155 A du CGI conforme à la Constitution, mais en émettant toutefois une réserve. Cette réserve consiste dans le fait que cette disposition est conforme à la Constitution si et seulement si il n'existe pas une double imposition à l'impôt sur le revenu.

Le Conseil déclare : « *considérant en premier lieu, que l'article 155 A précité prévoit, dans des cas limitativement énumérés, de soumettre à l'impôt la rémunération d'une prestation réalisée en France par une personne qui y est domiciliée ou établie, lorsque cette rémunération a été versée, aux fins d'éviter l'imposition, à une personne domiciliée ou établie à l'étranger ; qu'ainsi, le législateur a entendu mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale ; que pour ce faire, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels ; que toutefois, dans le cas où la personne domiciliée ou établie à l'étranger reverse en France au contribuable tout ou partie des sommes rémunérant les prestations réalisées par ce dernier, la disposition contestée ne saurait conduire à ce que le contribuable soit assujéti à une double imposition au titre d'un même impôt ; que sous cette réserve l'article 155 A ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »<sup>806</sup>.

Pour éviter cette double imposition, la doctrine administrative suggère que le sportif professionnel ne « *soit taxé qu'à raison du revenu faisant ressortir la base d'imposition la plus élevée* ».

Nous pouvons alors nous interroger sur le moyen qu'aurait le joueur d'optimiser ses revenus, sans tomber sous le coup de l'article 155 A du CGI. En effet, le joueur, grâce aux conseils de son avocat fiscaliste (entre autres), peut très bien jongler avec les conventions internationales et trouver une solution avantageuse. Cependant, le plus simple serait qu'il fasse une interprétation littérale de l'article 155 A du CGI : la société interposée à l'étranger ne doit pas être contrôlée directement ou indirectement par le sportif. Cette société doit, de plus, exercer de manière prépondérante une activité industrielle ou commerciale autre que la seule prestation de service. Pour éviter tout soupçon de l'administration fiscale, il serait préférable que cette dernière ne soit pas localisée ou établie dans un pays à fiscalité privilégiée.

---

<sup>806</sup> *Op.cit.*, Décision du 26 novembre 2010 n° 2010-70 QPC, *Les Nouveaux Cah. Cons. const.* n°30, v. J. Saurel, « Le dispositif anti-abus de l'article 155 A du CGI au cœur de l'actualité », *Cah. dr. sport* n° 22, 2010, p. 158.



Le colloque organisé à Dijon, le 23 janvier 2004<sup>807</sup>, suggérait qu'en matière de droit à l'image<sup>808</sup> il pourrait être soutenu que « *les sommes versées à une société titulaire du droit d'exploiter le nom et l'image d'un sportif de renom ne rémunèrent pas les services rendus par ce sportif : le sportif peut avoir antérieurement et définitivement cédé ce droit, moyennant le versement unique du concessionnaire, qui devient alors le véritable fournisseur du service auprès des utilisateurs, à qui il sous concède le droit* » ; et il ajoute que « *les revenus du droit à l'image s'acquièrent passivement, sans que des prestations positives, ou même la simple présence du sportif soient nécessaires. Il reste que c'est bien l'image du sportif, laquelle reflète bien son activité sportive, qui est exploitée* ».

Outre l'article 155 A du CGI, l'administration fiscale peut s'appuyer sur d'autres textes pour contrer la délocalisation de revenus.

### **C. L'article 123 bis du CGI**

Un second article permet ainsi à l'administration fiscale d'imposer en France la quote-part des bénéfices versés à des personnes physiques par des sociétés établies dans un pays à fiscalité privilégiée<sup>809</sup>.

« *Lorsqu'une personne physique domiciliée en France détient directement ou indirectement 10 % au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote<sup>810</sup> dans une personne morale, établie ou constituée hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié* » ; les revenus de capitaux mobiliers, tels que le versement de dividendes et d'intérêts à des personnes physiques, seront alors imposés, à proportion de leur niveau de détention dans ladite personne morale.

---

<sup>807</sup> D. Provost, colloque sur la fiscalité du sport (première partie), 23 janvier 2004, *Dr. fisc.* n° 52, 2004, p. 1833.

<sup>808</sup> Concernant la notion de services rendus.

<sup>809</sup> Le caractère privilégié d'un régime fiscal est déterminé conformément à l'art. 238 A du CGI. V. C. Robbez-Masson, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LGDJ, 1990, p. 348.

<sup>810</sup> « *Les actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus indirectement par la personne physique mentionnée au 1, s'entendent des actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus par l'intermédiaire d'une chaîne d'actions, de parts, de droits financiers ou de droits de vote ; l'appréciation du pourcentage des actions, parts, droits financiers ou droits de vote ainsi détenus s'opère en multipliant entre eux les taux de détention desdites actions ou parts, des droits financiers ou des droits de vote successifs* ».

L'article constitue un autre moyen de lutte pour l'administration, qui se prémunira ainsi contre les risques d'évasion fiscale. L'article 123 *bis* est actuellement utilisé par l'administration fiscale française pour lutter contre le placement d'actifs basés dans des entités juridiques hors de France et qui sont soumises à un régime fiscal privilégié.

Cependant, les dispositions du droit français doivent être lues à la lumière des conventions fiscales internationales, de sorte que leur interprétation n'empiète pas sur la souveraineté fiscale d'un autre État.

#### ***D. L'opposabilité des conventions fiscales internationales***

L'article 155 A du CGI doit être articulé avec les conventions fiscales internationales.

Si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut toutefois pas, par elle-même, servir directement de base légale à une décision relative à l'imposition. Il appartient au juge de l'impôt de savoir si, au regard de la loi fiscale, l'imposition a été correctement établie et si tel est le cas, de connaître le fondement de cette qualification. Ensuite, le rapprochement de la qualification nationale et de la convention doit être opéré, pour vérifier (en considérant les moyens soulevés par les parties), si la convention fait obstacle à l'application de la loi fiscale en question<sup>811</sup>.

Ces problématiques d'articulation de l'article 155 A du CGI avec les conventions internationales, ont donné lieu à une jurisprudence abondante et fluctuante dans le domaine fiscal et sportif<sup>812</sup>. Certains arrêts, en fonction du cas d'espèce, peuvent même s'avérer contradictoires.

Les conventions fiscales ne font pas obstacle<sup>813</sup>, notamment, à l'imposition en France d'un artiste de variétés résident suisse dont les prestations réalisées sur le territoire français

---

<sup>811</sup> C.E., ass., 28 juin 2002 n° 232276, *min c/ société Schneider Electric* : RJF 11/10 n° 984.

<sup>812</sup> V. O. Fouquet, « Les dispositifs internes de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales soumis à l'épreuve des conventions fiscales bilatérales » ; *Rev. Sociétés*, juillet- septembre 2002, p. 538.

<sup>813</sup> Sur le fondement de l'article 155 A du CGI.

sont rémunérées moyennant des versements de fonds à une société britannique<sup>814</sup>. En effet, le 18 avril 1989, M. Aznavour, avait donné un concert à Paris. En contrepartie de sa prestation réalisée sur le territoire français, une somme de 400 000 francs avait été versée par une société française « cinéma communication vidéo » à une société implantée en Grande-Bretagne, *Tangerine Music Productions Ltd*. L'administration fiscale a considéré que cette somme était imposable au nom de M. Aznavour au titre de son IR pour l'année 1989.

Le Conseil d'Etat admet d'autant plus l'application de l'article 155 A du Code général des impôts<sup>815</sup> que la convention franco-suisse, en vertu de son article 19 §.1, « *ne faisait pas obstacle à l'imposition en France de la somme litigieuse au nom du requérant* »<sup>816</sup>.

Toutefois, le Conseil d'État a refusé l'application de l'article 155 A du CGI au sujet d'une artiste qui était rémunéré par des « *royalties* » versées par une société suisse, laquelle percevait l'intégralité du salaire de l'artiste, « *dans la mesure où cette société effectuait habituellement des enregistrements de disques* »<sup>817</sup>.

Un jugement de 2002<sup>818</sup> va dans le même sens : il a été jugé qu'en soumettant une société française à l'imposition prévue à l'article 155 A du CGI, pour des sommes versées à une société luxembourgeoise, l'administration avait méconnu l'article 4 de la convention franco-luxembourgeoise, qui rappelait que cette société ne disposait pas d'établissement stable sur le sol français. La décision susvisée n'est qu'un jugement: on pourrait ainsi atténuer sa portée.

Cependant, dans l'affaire *Edmilson de Moares*, le requérant invoquait comme moyen l'article 6-1 de la convention franco-britannique, qui stipule que « *les bénéficiaires industriels*

---

<sup>814</sup> *Op.cit.*, C.E., 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., 28 mars 2008, n° 271366, *Charles A.*, *RJF* 6/08 n° 629, concl. C. Landais BDCF 6/08 n° 69, chronique J. Burguburu *RJF* 5/08 : décision rendue en sens contraire à l'arrêt *Charles A.*, malgré la volonté du rapporteur public de transposer la solution.

<sup>815</sup> Ancienne instruction fiscale du 5 octobre 1982, BOI 5 K-1-82.

<sup>816</sup> *Op.cit.*, C.E., 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., 28 mars 2008, n° 271366, *Charles A.*

<sup>817</sup> C.E., 9<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> s.-s., 25 janvier 1989, n° 4478, *Mireille M.*

<sup>818</sup> TA Nancy, 1<sup>ère</sup> ch., 30 décembre 2002, n° 00-113, *SA ANAF France* ; *RJF* 2003. 1021, *Dr. fisc.* 2003, n° 42, comm. 755 ; *Dr. stés* 2003, comm. 98, n. J.-L. Pierre, *RJF* 8-9/03, n° 1021.

*commerciaux d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État à défaut d'établissement stable dans l'autre État ».*

La Cour administrative d'appel de Lyon<sup>819</sup> a précisé à ce sujet que *M. Edmilson de Moares* n'établit pas que les profits engendrés par la société *Chaterella Investors Ltd* relèvent desdits bénéfices, lesquels excluaient « *les redevances qui sont l'objet de l'article 12* », et a poursuivi en indiquant que les « *redevances provenant d'un État contractant et payées à un résident de l'autre État contractant ne sont imposables dans cet autre État que si ce résident en est le bénéficiaire effectif* ». L'article 17 ajoute que « *nonobstant les dispositions des articles 14 et 15, les revenus que (...) les sportifs retirent de leurs activités personnelles en cette qualité sont imposables dans l'État contractant où ces activités sont exercées* ». La Cour conclut qu'« *il est constant que l'activité sportive du footballeur brésilien dont le droit à l'image est indivisible, se pratiquait en France, que les redevances versées par l'Olympique Lyonnais ne pouvaient être imposées qu'en France au regard de la convention franco-britannique* ». Le requérant ne pouvait donc pas se prévaloir des articles 6, 12 et 22 de la convention franco-britannique.

Dans un sens contraire, un arrêt d'appel<sup>820</sup> d'avril 2010 a statué sur l'application de l'article 155 A du CGI, au regard des dispositions de la convention franco-néerlandaise. L'affaire impliquait un joueur de tennis qui avait exercé son activité en France et qui avait concédé à une société néerlandaise l'exclusivité des gains issus de ses prestations sportives et publicitaires<sup>821</sup>. Il percevait à ce titre une rémunération forfaitaire annuelle, associée à une prime d'intéressement proportionnelle aux sommes encaissées par la société. La Cour a écarté les dispositions de l'article 155 A, qui étaient applicables en droit interne, pour laisser prévaloir la convention bilatérale franco-néerlandaise et les stipulations prévues à l'article 7.

Les juges indiquent que l'article 7.1 de la convention franco-néerlandaise du 16 mars 1973 « *faisaient obstacle à ce que les sommes conservées par la société Nomet (société néerlandaise), au cours desdites années 1995 et 1996, en application du contrat qui la liait à*

---

<sup>819</sup> *Op. cit.*, CAA Lyon, 5<sup>e</sup> ch., 23 novembre 2010, n° 09-1539, *M. Edmilson Gomes de Moares*, concl. P. Monnier.

<sup>820</sup> CAA Paris, 2<sup>ème</sup> ch., 28 avril 2010, n° 08-415, *M. Delâtre*, *Dr. fisc.* 2010/33, n° 384.

<sup>821</sup> *Op. cit.*, CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., 28 avril 2010, n° 08-415, *RJF* 11/10 n° 983. *Op. cit.*, J. Saurel, « Le dispositif anti-abus de l'article 155 A du CGI au cœur de l'actualité », *Cah. dr. sport* n° 22, 2010, p. 158 et s.

*M. Delaître soient imposées en France, sur le fondement des dispositions de l'article 155 A du code général des impôts, au nom de M. Delaître* ». Nous sommes certes en présence d'un arrêt isolé<sup>822</sup>, mais celui-ci fait obstacle à l'application du dispositif prévu à l'article 155 A du CGI au détriment de la convention fiscale franco-néerlandaise.

Malgré la similitude de l'arrêt de principe *Aznavour* et au delà des différences factuelles, il semblerait que par cette décision les juges ont désiré éviter la double imposition des revenus du joueur<sup>823</sup>.

Nous-nous heurtons donc ici à des problèmes de compatibilité de l'article 155 A du CGI avec les conventions fiscales bilatérales. Une articulation avec la convention doit être opérée : en effet, si la convention prévoit un mécanisme similaire à l'article 155 A, elle se substitue alors à celui-ci<sup>824</sup>, car elle prime sur le droit interne français. Lorsque les revenus d'activité d'un sportif bénéficient, non pas au sportif lui-même, mais à une tierce personne, la convention modèle OCDE indique que « nonobstant les dispositions des articles 7 et 15 », ces revenus sont imposables sur le territoire où l'activité du sportif est exercée<sup>825</sup>.

Grâce aux arrêts *Edmilson de Moares* et *Delaître*, nous pouvons constater que les décisions de justice ne sont pas uniformes. Le Conseil d'Etat s'est prononcé sur la compatibilité de l'article 155 A du CGI avec les libertés communautaires, ainsi que sur son articulation avec les conventions fiscales bilatérales<sup>826</sup>. Notons que les conventions prévoient généralement de situer le lieu d'imposition dans l'État du lieu d'exercice de la prestation.

---

<sup>822</sup> Dans un arrêt du 28 juin 2002, *Ministre c/ Schneider Electric*, n° 232276, *RJF* 2002 n° 1080, le Conseil d'Etat a reconnu l'incompatibilité des dispositions de l'article 209B du CGI avec les conventions internationales.

<sup>823</sup> V. K. Jestin, « Le tennisman et l'article 155 A du CGI », *Cah. dr. sport* n° 23, p. 50 et 51 : « imposition en France, entre les mains du contribuable et à l'étranger au titre des revenus de la société ».

<sup>824</sup> Ancienne instruction fiscale, 5 octobre 1982, BOI 5 K-1-82, *Dr. fisc.* 1982, n° 44, instr. 7480.

<sup>825</sup> Convention modèle OCDE concernant le revenu et la fortune, article 17, version 2010.

<sup>826</sup> C.E., 3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> s.-s., 4 décembre 2013, n° 348136, *M. Edmilson Gomes De Moraes*, concl. V. Daumas. Dans une espèce récente, le Conseil d'État affirme que « les prestations dont la rémunération est susceptible d'être imposée en vertu de l'article 155 A du CGI entre les mains de la personne qui les a effectuées correspondent à un service rendu pour l'essentiel par elle et pour lequel la facturation par une personne domiciliée hors de France ne trouve aucune contrepartie réelle dans une intervention propre de cette dernière, permettant de regarder ce service comme ayant été rendu pour son compte ». Le Conseil d'État ajoute « qu'en l'absence d'une telle contrepartie, permettant de regarder les services concernés comme rendus pour le compte de cette dernière

La problématique de la compatibilité d'une des grandes libertés communautaires avec le dispositif de l'article 155 A du CGI a été réglée par une décision récente du Conseil d'État de mars 2013<sup>827</sup>. Cette décision met un terme aux divergences doctrinales et jurisprudentielles, et statue sur la compatibilité de l'article 155 A du CGI avec la liberté d'établissement. En effet, le Conseil d'État, dans sa lecture de l'article 155 A du CGI, affirme que la rémunération des personnes qui sont susceptibles d'être imposées en vertu de cet article, trouve son origine dans le fait que ces personnes effectuent elles-mêmes une prestation en France et que la « *facturation par une personne domiciliée ou établie hors de France ne trouve aucune contrepartie réelle dans une intervention propre de cette dernière, permettant de regarder ce service comme ayant été rendu pour son compte* ». En conséquence, le Conseil d'État précise la portée de ce texte en admettant que l'imposition sera établie au nom de la personne qui a réalisé la prestation en France, si et seulement si aucune contrepartie n'émane de la personne morale domiciliée à l'étranger et qui a facturé ladite prestation. C'est donc bien un résident français qui est le prestataire effectif de la prestation. Le Conseil d'État poursuit en précisant qu'en « *l'absence d'une telle contrepartie permettant de regarder les services concernés comme rendus pour le compte de cette dernière personne, sa liberté de s'établir hors de France ne saurait être entravée du fait des dispositions de l'article 155 A du CGI* ». Ce considérant du Conseil d'État met ainsi un terme à toutes les autres interprétations littérales possibles de la notion de la liberté d'établissement établie par le droit de l'UE. Ces divergences s'observaient essentiellement dans les décisions des juridictions du fond. Il convient de mentionner toutefois que ces positions doctrinales contraires étaient essentiellement concentrées sur la recherche d'une mesure proportionnée au but poursuivi, c'est-à-dire sur l'adoption d'une mesure permettant de lutter contre le fléau de l'évasion<sup>828</sup> et de la fraude fiscales, plutôt que sur la recherche d'une entrave au principe de libre circulation<sup>829</sup> et à la liberté d'établissement<sup>830</sup>.

---

*personne, les dispositions de l'article 155 A du CGI ne sauraient porter atteinte au principe de libre prestation de services du droit de l'U.E* », *Dr. fisc* n° 11 du 13 mars 2014.

<sup>827</sup> C.E., 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s.-s., 20 mars 2013, n° 346642, *Sté Eurodeal/ Piazza* : *JurisData* n° 2013- 005593 ; *Dr. Fisc.* 2013 n° 20, comm. 282., concl. F. Aladjidi ; v. *RJF* 6/ 2013 n° 578, 16 mai 2013. V. n. Ch. de la Mardière, « Article 155 A du CGI et droit de l'Union européenne : épilogue », *Dr. fisc.* 2013 n° 20, comm. 282.

<sup>828</sup> C. Robbez-Masson, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LGDJ, 1990, p. 109. V. également, « La notion d'évasion fiscale dans la C.E.E », *Les Cah. fisc. européens*, 1980.

<sup>829</sup> Ph. Neau-Leduc, « Efficacité du dispositif de lutte contre les *rent a star companies* (CGI, art. 155 A) », *Bull. Joly Sté*, n° 2, 1 février 2014, p. 114.

Dans un autre cas d'espèce, le requérant invoquait, en se référant à l'arrêt *Edmilson de Moares*<sup>831</sup> et *Charles A*<sup>832</sup>, le bénéfice de la convention fiscale franco-luxembourgeoise. Cependant, le Conseil d'État a refusé l'application de cette convention, au motif que seule la société étrangère pouvait en l'espèce se prévaloir de ces dispositions, et non les contribuables résidant en France<sup>833</sup>.

De surcroît, le Conseil d'État s'est prononcé sur la charge de la preuve. Cette dernière sera apportée par l'administration : celle-ci doit fournir des éléments démontrant que la personne ayant réalisé la prestation contrôle de manière effective la société établie hors de France, et qui a perçu les rémunérations par le biais de facturations. Le contribuable devra alors renverser la charge de la preuve et démontrer que « *la facturation de ces prestations par la société établie hors de France aurait trouvé une contrepartie réelle dans une intervention qui lui aurait été propre et de regarder le service ainsi rendu comme l'ayant été pour son compte* »<sup>834</sup>.

Suite à l'arrêt rendu par la Cour administrative d'appel de Lyon<sup>835</sup>, le Conseil d'État a pris une décision<sup>836</sup> au regard de l'article 280 de la CCNMF relatif aux actions publicitaires<sup>837</sup>, et portant sur la conformité de l'article 155 A avec la liberté de prestation de service. Le Conseil d'État a de nouveau confirmé cette compatibilité. Cet arrêt entérine les

---

<sup>830</sup> Art. 49 à 55 du TFUE relatifs à la liberté d'établissement. L'art. 49 pose le principe de l'interdiction des entraves à cette liberté, tandis que les autres articles fixent les modalités de suppression des entraves à cette liberté et les éventuelles atteintes justifiées par une mesure proportionnée à l'objectif poursuivi.

<sup>831</sup> CAA Lyon, 5<sup>ème</sup> ch., 23 novembre 2010, n° 09-1539.

<sup>832</sup> *Op.cit.*, C.E., 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., 28 mars 2008, n° 271366, *Dr. fisc.* 2008, n° 17, comm. 293.

<sup>833</sup> C.E., 20 mars 2013, préc., considérant n° 8.

<sup>834</sup> *Ibid.*

<sup>835</sup> *Op. cit.*, CAA Lyon, 5<sup>e</sup> ch. 23 novembre 2010, n° 09-1539, *M. Edmilson Gomes de Moares*.

<sup>836</sup> C.E., 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s., 4 décembre 2013, n° 348136.

<sup>837</sup> Art. 280 CCNMF : « *b) Par la signature de son contrat de travail et par voie d'avenant spécifique, le joueur donne à son club l'autorisation d'utiliser à son profit son image et/ou son nom reproduits d'une manière collective et individuelle sous réserve que 5 joueurs au moins de l'effectif soient exploités d'une manière rigoureusement identique. En deçà de cette limite, l'utilisation individuelle de chaque joueur devra avoir obtenu un accord spécifique pour chaque opération* ».

décisions précédentes, mais établit aussi un raisonnement *a contrario*. Il considère en effet que l'image et le nom du sportif n'ont pas pu être exploités indépendamment de l'activité sportive du contribuable. Le Conseil s'appuie sur l'article 280, « *en considérant qu'il ne résulte pas de ces stipulations, qui ne confèrent au club employeur un droit à l'exploitation commerciale de l'image et de la notoriété d'un joueur professionnel de football que de manière conditionnelle et sans aucun caractère exclusif, qu'une telle exploitation commerciale constitue nécessairement une composante de la prestation de travail due par le joueur à son employeur et que les sommes tirées de cette exploitation sont versées en contrepartie ou à l'occasion de son travail* ».

Le Conseil d'État persiste en affirmant que « *l'image et la notoriété acquises par un joueur de football professionnel font partie intégrante de la prestation de travail qu'il doit à son club et que les droits versés par celui-ci à l'occasion de l'exploitation du nom et de l'image du joueur le sont en contrepartie ou à l'occasion du travail* ». Il précise en outre que l'article 280 de la CCNMF ne s'applique pas à M. Edmilson, dans la mesure où ce dernier avait, antérieurement à la signature de son contrat avec l'Olympique Lyonnais, cédé à une personne morale, la société de droit irlandais *Chatarella Holdings Ltd* (qui s'était substituée à la société de droit britannique *Chatarella Investors*), l'ensemble de ses droits (usage du nom et exploitation de son image). La nouveauté révélée par cet arrêt réside dans le fait que le Conseil affirme que « *l'exploitation de l'image d'un sportif, qui n'implique aucune prestation de service, constitue une entreprise autonome distincte de son activité sportive, et que la rémunération d'un footballeur professionnel est inséparable de son droit à l'image* »<sup>838</sup>.

L'autre point intéressant que l'on pourrait relever au travers de cet arrêt est qu'il affirme l'absence de restriction apportée à la liberté de prestation de service. Certes, cette décision ne fait que commenter les solutions précédentes, mais le Conseil d'État a pu une nouvelle fois se prononcer sur cette compatibilité. Suite à la mise en exergue de la clause de non-discrimination prévue à l'article 24 de la convention fiscale franco-brésilienne, le sportif et son conseiller ont raisonné par analogie, pour démontrer que ces stipulations ne sauraient leur être opposables : en effet, selon le requérant, ces règles ne pouvaient pas être appliquées à un ressortissant français sans porter atteinte à la libre prestation de services à l'intérieur de

---

<sup>838</sup> C.E., 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s., 4 décembre 2013, n° 348136, considérant n° 3. V. Ch. de la Mardière, « Article 155 A du CGI : épilogue des mésaventures fiscales d'un footballeur en France », *Dr. fisc.* 2014 n° 11, comm. 211. V. également A. Semeria, *L'exploitation de l'image d'un sportif constitue une exploitation distincte de son activité sportive*, Juritravail, 13 décembre 2013.



l'Union : « elles auraient eu pour effet de le dissuader de conférer à des sociétés établies dans d'autres États membres de l'Union européenne les droits d'exploitation de sa notoriété »<sup>839</sup>.

La lutte contre la fraude fiscale et plus largement contre l'évasion fiscale constitue à l'heure actuelle un fort enjeu politique et peut contribuer à affaiblir durablement l'attractivité du football français. En outre, compte tenu d'un contexte de forts déficits publics, la lutte contre l'évasion fiscale est souvent mise en avant par les responsables politiques comme étant un moyen efficace et juste de « faire rentrer de l'argent dans les caisses », une lutte d'autant plus justifiée à la suite de l'affaire Cahuzac.

La tentation est forte pour l'administration fiscale de multiplier les outils permettant de lutter efficacement contre l'évasion fiscale, avec un risque d'utilisation d'outils disproportionnés à l'objectif recherché pouvant entrer en conflit avec les règles communautaires. L'article 155 A du CGI illustre ce phénomène. Afin de lutter efficacement contre l'évasion fiscale et en particulier le montage « *rent a star system* », dispositif qui est largement utilisé dans le domaine de l'art et du sport, l'article 155 A du CGI instaure un renversement de la charge de la preuve permettant à l'administration d'établir une preuve irréfutable d'évasion fiscale sous réserve de trois conditions<sup>840</sup>.

---

<sup>839</sup> « L'article 155 A du CGI : conformité à la libre prestation de services en l'absence de contrepartie réelle à la rémunération versée à l'étranger », *Dr. fisc.* 2013 n° 20, act. 654, à propos de C.E., 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s., 4 décembre 2013, n° 348136, *M. Edmilson Gomes de Moares*.

<sup>840</sup> L'article 155 A du CGI prévoit que « I. Les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France sont imposables au nom de ces dernières :

- soit, lorsque celles-ci contrôlent directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération des services ;
- soit, lorsqu'elles n'établissent pas que cette personne exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services ;
- soit, en tout état de cause, lorsque la personne qui perçoit la rémunération des services est domiciliée ou établie dans un État étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A».

Cette disposition repose sur la présomption selon laquelle la société interposée n'est qu'une façade et il frappe le revenu du prestataire réel et non apparent, sans avoir à rechercher si les sommes en cause ont effectivement été perçues par le premier. Si ce dispositif permet en effet de lutter contre les montages purement artificiels ayant pour seule finalité l'optimisation fiscale, il n'en demeure pas moins que ce régime particulièrement offensif peut constituer une atteinte à la liberté de circulation des capitaux et à la liberté d'établissement qui sont des principes essentiels de la construction européenne.

La jurisprudence relative au footballeur *Edmilson* témoigne de ce conflit potentiel de normes. M. *Edmilson*, alors qu'il était employé comme footballeur professionnel par l'Olympique lyonnais, avait confié l'exploitation de son droit à l'image à une société britannique. Celle-ci a concédé les droits à l'ol moyennant une redevance annuelle, que l'administration fiscale française a soumise à l'impôt sur le revenu en invoquant l'article 155 A. La position de l'administration fiscale en l'espèce semble rentrer en conflit avec les principes communautaires. En effet, si l'on suit de manière stricte l'application de l'article de laquelle découle la position de l'administration, on ne peut recourir à une société étrangère sans être soupçonné de fraude et être effectivement taxé à ce titre ce qui remet en cause la libre prestation de service.

Le litige illustre également le rôle prépondérant de l'article 155 A concernant le droit à l'image pouvant porter atteinte à la liberté contractuelle. En effet, le droit à l'image est personnel et le titulaire de ce droit peut en disposer comme il l'entend. Dans le cas d'un contrat relatif au droit à l'image, il est à la charge de l'administration, conformément aux principes régissant les conventions, de démontrer que le contrat est frauduleux. Or, dans le cas de la procédure prévue à l'article 155 A, l'administration est dispensée de prouver le caractère frauduleux du contrat ce qui peut constituer une atteinte à la liberté contractuelle. On voit ici également comment l'utilisation de la procédure prévue à l'article 155 A du CGI peut s'avérer disproportionnée.

Dans un arrêt récent<sup>841</sup>, le Conseil d'Etat a affirmé le respect par l'article 155 A des libertés communautaires. Pour le Conseil d'Etat, dans le cas où les sommes facturées par la société étrangère ne trouveraient pas de contrepartie, la taxation d'office, conformément aux dispositions de l'article 155 A, ne s'oppose pas aux libertés communautaires.

---

<sup>841</sup> CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s.-s., 20 mars 2013, n° 346642, *M. et Mme Piazza* : *JurisData* n° 2013-005593.

Pour autant la position du Conseil s'avère fragile notamment pour ce qui concerne la possibilité pour le contribuable de pouvoir démontrer sa bonne foi. En effet, la difficulté est grande pour le contribuable de bonne foi de démontrer, dans le cas où les conditions de l'article 155 A sont remplies, que l'opération litigieuse n'est pas motivée uniquement par un objectif d'évasion fiscale. Ainsi, par un arrêt du 14 décembre 2010<sup>842</sup>, la Cour administrative d'appel de Douai a écarté l'application de l'article 155 A dès lors qu'il ne distingue pas les hypothèses de montage purement artificiel de celles où l'implantation hors de France du prestataire apparent serait justifiée par des motifs légitimes, et ne permet pas au contribuable de faire valoir de tels motifs.

En outre, la position du Conseil d'Etat semble être en décalage avec la jurisprudence communautaire qui est beaucoup plus restrictive concernant le champ d'application des outils de lutte contre l'évasion fiscale. Ainsi, la CJUE dans un arrêt de 2007<sup>843</sup> fixe plusieurs conditions et notamment que le contribuable soit « mis en mesure, sans être soumis à des contraintes administratives excessives, de produire des éléments concernant les éventuelles raisons commerciales pour lesquelles cette transaction a été conclue ».

La doctrine soulève également le caractère particulièrement large de la loi fiscale qui ne vise pas explicitement les montages purement artificiels et qui regrette la lecture partielle du Conseil d'Etat, lequel soutient que la disposition ne s'applique qu'à des services qui ne trouvent aucune contrepartie réelle et qui ne concernent donc que des montages purement artificiels.

Au-delà du respect des règles communautaires, le dispositif de l'article 155 A du CGI peut s'avérer préjudiciable pour l'attractivité globale du football français. Les revenus issus du droit à l'image illustrent particulièrement cette problématique. Dans le cas de l'affaire *Edmilson*, l'utilisation de l'article 155 A a permis d'imposer les revenus issus du droit à l'image au seul motif de la lutte contre l'évasion fiscale en s'appuyant notamment sur le fait que l'image et la notoriété d'un sportif professionnel sont indissociables de l'exercice de son activité sportive. Si la position des juges du fond a été confirmée en appel bien qu'en

---

<sup>842</sup> CAA Douai, 2<sup>e</sup> ch., 14 décembre 2010, n° 08-1103, *Deschilder* : *JurisData* n° 2010-026639.

<sup>843</sup> CJCE, gde ch., 13 mars 2007, aff. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*: Rec. CJCE 2007, I, p. 2107, pt 82 et 83; *Dr. fisc.* 2007, n° 29, comm. 764, n. H. Kruger ; *RJF* 6/2007, n° 775.

s'appuyant sur une base juridique distincte<sup>844</sup>, le juge de cassation, en l'occurrence le Conseil d'Etat a remis en cause le raisonnement des juges du fond selon lequel l'image d'un joueur est indissociable de son activité sportive. Toutefois, sur le fond de l'affaire, la solution du Conseil d'Etat est la même que celle des juges du fond compte tenu du fait qu'en l'espèce l'exploitation de l'image du joueur a été concomitante avec son contrat de travail en France, donc les revenus issus du droit à l'image et perçus par une société étrangère ne pouvaient être dissociés de l'activité sportive et renaient de ce fait dans la base d'imposition. Si la justesse de la solution du Conseil d'Etat sur le fond ne peut être discutée, il n'en demeure pas moins que celle-ci n'est pas satisfaisante. En effet, le raisonnement retenu par le Conseil d'Etat ne peut s'appliquer à un sportif jouissant d'une notoriété élevée avant son arrivée en France et bénéficiant de ce fait de revenus indépendants de son activité sportive et donc de son contrat de travail en France. Or l'application stricte de l'article 155 A, en particulier si l'on suit le raisonnement des juges de fond relatif à l'absence d'autonomie des revenus du droit à l'image de l'activité sportive, ne permet pas de prendre en compte cette situation. Il en résulterait ainsi un surcroît de taxation avec l'intégration dans la base d'imposition des revenus issus du droit à l'image, ce qui s'avère particulièrement préjudiciable pour les sportifs de haut niveau qui seraient tentés de s'exiler vers des cieux plus cléments fiscalement.

Si les rémunérations perçues par les sportifs peuvent provenir indifféremment de leur activité salariée ou d'une activité indépendante, elles peuvent aussi découler de la gestion de leurs droits à l'image. La patrimonialisation de l'image peut même constituer, pour les joueurs les plus fameux, l'essentiel de leurs revenus. Toutefois, seules certaines de ces sources de revenus ouvrent au joueur la possibilité d'opter pour un régime d'imposition des revenus qui soit calculé sur une base moyenne.

### *Section 3 : L'imposition des revenus sur une base moyenne*

À l'instar des artistes, les sportifs peuvent privilégier le lissage de leurs revenus<sup>845</sup> sur une base moyenne<sup>846</sup>, de manière à diminuer la progressivité de l'impôt sur le revenu.

---

<sup>844</sup> Article 280 de la Charte du football professionnel.

<sup>845</sup> F. Douet, *op. cit.*, p. 347.

## §1. Le projet d'assimilation aux artistes interprètes

À chaque fois qu'une nouvelle réforme fiscale et sociale du statut du sportif est promulguée, une analogie est faite entre le statut des artistes et celui des sportifs. À ce titre, le député Jean Glavany a essayé, récemment, d'assimiler le régime des sportifs professionnels à celui des artistes de spectacles, dans son rapport remis à la ministre des sports<sup>847</sup>.

Depuis l'arrêt *Bosman* de 1995, le défi repose en effet sur la nécessité de stimuler la compétitivité des clubs français, en empêchant la fuite des jeunes joueurs vers l'étranger. L'argument premier de ces joueurs est la trop grande imposition de leurs revenus. L'exception sportive doit donc être invoquée par les autorités publiques en vue d'amenuiser la pression fiscale, au même titre que pour les artistes interprètes. Le poids des cotisations sociales est souvent dénoncé par les sportifs, et surtout par les clubs français. Ces derniers ne peuvent pas recruter des joueurs internationaux en raison de ces charges salariales trop coûteuses ; ils se retrouvent donc dans l'obligation d'alléger constamment leur effectif professionnel : la réduction des budgets et des ressources implique une gestion drastique des clubs. De plus, le fair-play financier instauré par l'UEFA impose à un club ne peut pas dépenser plus qu'il ne gagne.

La direction nationale de contrôle et de gestion (DNCG) veille aussi à l'assainissement des comptes au niveau national. Cet organe évalue et analyse les risques dans le respect des principes comptables, il examine la trésorerie, l'équilibre des produits et charges d'exploitation, le bilan, l'endettement et les fonds propres des clubs. L'une des propositions de monsieur Glavany consiste à rapprocher le régime des cotisations sociales des sportifs de celui des artistes du spectacle, en autorisant les clubs à verser une partie de la rémunération des sportifs professionnels sous la forme d'une redevance. Un taux de redevance serait ensuite appliqué, selon un mode de calcul complexe<sup>848</sup>.

---

<sup>846</sup> F. Labie, *op. cit.*, p. 130.

<sup>847</sup> J. Glavany, député, rapp. ministériel, *Groupe de travail pour un modèle durable du football français*, 29 janvier 2014.

<sup>848</sup> *Ibid.*, J. Glavany, proposition n° 7 du rapp. 2014, p. 23 : ce rapport propose de faire évoluer le régime des cotisations sociales portant sur les rémunérations des joueurs.

Le sportif et l'artiste réalisent leurs prestations devant un public et sont rémunérés en partie pour le spectacle qu'ils offrent. L'un se produit lors de manifestations sportives exécutées dans l'enceinte d'un stade, l'autre sur une scène ou un plateau de cinéma. Dans les deux cas, l'opinion publique est vectrice de leur célébrité, puisque les artistes et les sportifs sont susceptibles de se produire également sur un plateau de télévision.

L'artiste peut, lui aussi, gagner beaucoup d'argent. Cependant, l'assimilation des deux régimes n'a jamais été reconnue : l'artiste bénéficiait, par exemple, de déductions supplémentaires qui réduisaient sa base imposable. Cette déduction pour frais professionnels s'élevait à 25 %<sup>849</sup>.

L'ancien article 5 de l'annexe IV au CGI disposait que, pour la « *détermination des traitements et salaires à retenir pour le calcul de l'impôt sur le revenu, les contribuables tels que les artistes dramatiques, lyriques, cinématographiques ou chorégraphiques ont droit à une déduction supplémentaire de 25 %* ». Les artistes musiciens bénéficiaient, quant à eux, d'une déduction supplémentaire pour frais professionnels, à hauteur de 20 %. L'annexe IV issue de l'article 5 du CGI listait les professions artistiques susceptibles de bénéficier de cette déduction supplémentaire. Les sportifs n'étaient pas mentionnés comme « professions » ouvrant droit à ces déductions supplémentaires, malgré les différentes tentatives d'assimilation des deux professions.

Cependant, les sportifs n'ont pas les mêmes frais que les artistes. Une grande partie des frais des sportifs est prise en charge par le club y compris le paiement de l'impôt sur le revenu.

L'imposition des revenus annuels supérieurs à un million d'euros concerne les artistes et les sportifs: les politiques considèrent que ces professions doivent régler leurs impôts sur le territoire français, en tenant compte du fait que leur notoriété s'est construite grâce à la population française.

---

<sup>849</sup> V. BOI- RSA-BASE-30-50-30-30. Désormais, les artistes (dramatiques, lyriques, cinématographiques, chorégraphiques ou intermittents du spectacle) peuvent opter, en fonction de leur statut, pour une déduction forfaitaire de 14% et/ou 5% applicable aux revenus tirés de leur activité artistique.

V. également, C.E., Sect., 8 mars 2013, n° 353782, *Mme Monzani*, à propos des frais professionnels des artistes.

Les sportifs de haut niveau restent néanmoins soumis au droit commun et aucune exception sportive n'a été prise en compte par le législateur français. Pourtant, la célébrité et les hauts revenus d'un sportif ne durent qu'un temps, à charge donc pour eux de maximiser leurs revenus, en investissant ou en diversifiant leurs sources de gains... Le législateur français, au même titre que pour les artistes, a pris en compte cette brièveté de carrière et accorde aux sportifs la possibilité d'être imposés sur une base moyenne de salaire calculée sur les trois ou cinq dernières années de leur activité professionnelle<sup>850</sup>.

## §2. L'étalement des revenus du sportif

Le sportif, à l'instar de l'artiste, peut opter pour un lissage de ses revenus, mais ce dispositif comporte certaines limites et son efficacité suppose une stratégie prudente.

### *A. Le lissage des revenus*

Compte tenu de l'extrême fugacité de leur carrière, les sportifs peuvent opter pour un étalement de leurs revenus qui atténuera la progressivité de l'impôt. L'article 100 *bis* du Code général des impôts leur offre cette possibilité : « *les bénéficiaires imposés provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique, de même que ceux provenant de la pratique d'un sport, peuvent à la demande des contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée, être déterminés en retranchant, de la moyenne des recettes de l'année de l'imposition et des deux années précédentes, la moyenne de dépenses de ces mêmes années. Les contribuables qui adoptent ce mode d'évaluation pour une année quelconque sont obligatoirement soumis au régime de la déclaration contrôlée en ce qui concerne les bénéficiaires provenant de la pratique d'un sport* ». L'option reste valable tant qu'elle n'a pas été expressément révoquée.

L'article 100 *bis* du CGI offre une option de lissage des revenus sur une période de trois ou de cinq années: « *les contribuables peuvent également demander qu'il soit tenu*

---

<sup>850</sup> Art. 100 du CGI, vu ci-après.

*compte de la moyenne des recettes et des dépenses de l'année d'imposition et des quatre années précédentes* ». L'assiette de l'impôt sera normalement réduite. Dans les deux hypothèses de lissage formulées ci-dessous, le joueur pourra réaliser une économie d'impôt substantielle. La progressivité de l'impôt sera atténuée d'autant, car en l'état actuel des choses, le sportif de haut niveau qui perçoit des gains très importants dans un bref laps de temps, est très pénalisé : en effet, sa rémunération rentre dans les tranches supérieures d'imposition qui prévoient le taux d'imposition le plus élevé<sup>851</sup>.

L'article 84 A du CGI dispose, quant à lui, que les dispositions prévues par l'article 100 *bis* sont applicables, sous les mêmes conditions, pour la détermination des salaires imposables des artistes du spectacle et des salaires imposables des sportifs (salaires perçus au titre de la pratique d'un sport).

Le dispositif de lissage des revenus est donc réservé aux sportifs relevant de la catégorie des traitements et salaires ainsi qu'aux titulaires de bénéfices non commerciaux soumis au régime de la déclaration contrôlée de plein droit ou sur option. Toutefois, ce dispositif présente aussi des inconvénients.

### ***B. Les limites de ce dispositif***

Lorsque ses rémunérations s'amenuisent (voire cessent), ou lorsqu'il voit poindre la fin de sa carrière, le joueur aura tout intérêt à révoquer cette option : « *en cas de révocation, les dispositions du premier alinéa continuent toutefois de produire leurs effets pour les bénéfices réalisés au cours des années couvertes par l'option* »<sup>852</sup>.

Il appartient donc au joueur d'anticiper son mode d'imposition et de chercher à déterminer une base d'imposition moins importante. Avec l'aide d'un avocat ou de son agent, le joueur doit se montrer très attentif au choix de ses options : en effet, il encourt le risque de payer des impôts très élevés, qui auront été calculés sur la moyenne de ses revenus des années précédentes, alors même que ses ressources de l'année en cours auront baissé. Il devra, de préférence, placer cette somme d'argent pour obtenir un rendement intéressant. Ce gain de

---

<sup>851</sup> Colloque du 18 et 19 octobre 1979, « Les problèmes juridiques du sport : le sportif et le groupement sportif », Section de droit du sport, Université de Nice, *Economica*, année 1981.

<sup>852</sup> Art. 100 *bis* al. 2 du CGI. V. également, Y. Nabil, *L'harmonisation des règles fiscales des clubs de football européens*, « Les particularités de l'article 100 bis », 2003-2004, p. 15



trésorerie sera néanmoins provisoire et doit demeurer disponible pour que le sportif puisse acquitter le solde de l'impôt, lorsque ce dernier sera exigible au titre des années 2 ou 4, suivant l'option retenue<sup>853</sup>.

Ce dispositif de lissage des revenus exceptionnels est très intéressant pour atténuer la progressivité de l'IR en cas de « *pics de revenus* »<sup>854</sup> perçus par le sportif durant sa carrière. Cependant, ce régime peut aussi se montrer désavantageux et pénalisant: en effet, les revenus exceptionnels générés pendant l'année seront imputés en partie sur les années précédentes, même si ces dernières n'ont donné lieu qu'au règlement de salaires bien plus modestes.

Auparavant, certains députés admettaient que seuls quelques sportifs professionnels étaient considérés comme des contribuables privilégiés. Les députés, au nom de l'équité fiscale, ont en effet pour objectif d'amender certains dispositifs fiscaux. Ils préfèrent généralement que cet avantage fiscal soit réservé aux seuls sportifs amateurs<sup>855</sup>.

Ces limites apparaissent aussi dans le fait que certains revenus, comme ceux issus de la publicité, sont exclus du régime de « l'étalement ». Ces gains (dont les rétributions provenant des contrats de sponsoring) peuvent être très substantiels et même dépasser les profits tirés de la pratique directe du sport concerné. « *Les grands sportifs tirent généralement la plus grande partie de leurs revenus de la publicité* »<sup>856</sup>.

Étant donné que le sportif professionnel est imposé dans la tranche supérieure de l'impôt sur le revenu, en raison des montants élevés qu'il reçoit, le dispositif susvisé peut lui permettre de faire face à cette « *fluctuation de revenus* ». La plupart des sportifs de Ligue 1 de football doivent également s'acquitter d'autres taxes, dont l'impôt de solidarité sur la fortune,

---

<sup>853</sup> Assises de droit du sport, « L'accompagnement du sportif par l'avocat fiscaliste », 2<sup>ème</sup> éd., Rouen, non-publié, le 9 octobre 2014 : J. Messeca : « *cette rentrée financière ne doit pas être considérée comme définitive pour le joueur et elle devra être placée ou investie par le joueur pour obtenir un rendement intéressant tout en restant disponible afin d'être en mesure d'acquitter le solde des impôts lorsqu'il deviendra exigible au titre des 2 ou 4 années suivants l'option* ».

<sup>854</sup> Direction régionale de la jeunesse, des sports et de la cohésion sociale (DRJSCS Ile-de-France), *Le statut fiscal et social du joueur de haut niveau*, « L'étalement de l'imposition sur le revenu », fiche pratique n° 18. V. J.-P. Karaquillo, *Le statut des sportifs*, 18 février 2015, pp. 11-40.

<sup>855</sup> *Le Figaro*, « Les députés taclent les sportifs professionnels », 22 octobre 2009.

<sup>856</sup> Y. Nabil, *L'harmonisation des règles fiscales des clubs de football européens*, 2003-2004, p. 24.

dès lors qu'ils sont imposables en France. Rappelons en outre que, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, le bouclier fiscal a été supprimé.

### ***Chapitre III : l'assujettissement du sportif à d'autres taxes***

La problématique de l'ISF est très souvent posée à la fin de la carrière professionnelle du sportif, compte tenu des nombreux gains qu'il aura accumulés à cette date. L'importance de son patrimoine soumet alors celui-ci à une grande pression fiscale. Le système du plafonnement, que nous aborderons dans la suite de notre travail, permet de réduire cette pression. Il convient de rappeler ici que l'ISF constitue une exception française : la tendance est à la suppression de cet impôt. La Belgique, le Royaume-Uni et l'Allemagne n'appliquent pas cette taxe. A la suite de la crise qu'elle a connue, l'Espagne a décidé de rétablir cet impôt et l'Italie a choisi de le remplacer par un impôt local qui taxe les propriétés immobilières, à l'exception de la résidence principale.

#### ***Section 1 : Le maintien de l'ISF***

Le législateur a renoncé à supprimer l'impôt de solidarité sur la fortune ; celui-ci rapporte en effet à l'État français près de 5 milliards d'euros<sup>857</sup>, ce qui représente un montant très faible au regard du total des recettes fiscales de l'Etat.

Le sportif professionnel<sup>858</sup> dont le patrimoine est égal ou supérieur à 1 300 000 €, a l'obligation de remplir une déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune et de régler celui-ci. L'ISF applique un barème sur un patrimoine net, déterminé au premier janvier de l'année

---

<sup>857</sup> M. Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 12<sup>ème</sup> éd., LGDJ, 2014, p. 97.

<sup>858</sup> CA Bordeaux du 6 avril 2010, n° 09-504, Dugarry : en vertu de l'article 885 A du CGI, les personnes physiques qui ont en France leur domicile fiscal sont soumises à l'ISF à raison de leurs biens situés en France ou à l'étranger.

en cours ; il correspond à l'actif du foyer, déduction faite des sommes à inscrire à son passif (dettes fiscales, successorales et bancaires)<sup>859</sup>.

De nombreuses exonérations ont été prévues par le législateur français, comme celle relative aux biens professionnels, aux objets d'antiquité ainsi qu'aux œuvres d'art. C'est pour cette raison que de nombreuses fortunes françaises détiennent des tableaux de maître, lesquels ne sont pas compris dans l'assiette de l'ISF. Comme nous l'avons déjà précisé plus haut, le rôle de l'avocat ou du gestionnaire de patrimoine est d'appauvrir son client « en terme de revenus » pour bénéficier du plafond. Le recours à des structures, que l'on pourra qualifier de professionnelles<sup>860</sup>, est très utilisées par les praticiens car elles se trouvent en dehors de l'assiette de l'ISF.

De plus, l'article 885 A du CGI dispose que les personnes physiques qui n'ont « *pas en France leur domicile fiscal, ne sont pas imposables sur leurs placements financiers* ». Le régime fiscal de l'impatriation, tel que vu précédemment, permet aux joueurs impatriés d'être exonérés sur leurs bien accumulés à l'étranger<sup>861</sup>. Ainsi, un joueur ayant été fiscalement domicilié à l'étranger au cours des cinq dernières années civiles ne sera pas imposé sur sa fortune en France à raison de ses biens situés à l'étranger.

Pour l'année 2012, l'ISF ne comprenait que deux tranches avec une taxation intégrale dès le premier euro, ce qui conduisait à prévoir des décotes pour éviter des effets de seuil. Le barème progressif par tranche était remplacé par une taxation au taux de 0,25 % pour les patrimoines dont la valeur nette était inférieure à 3 000 000 €, et de 0,5 % pour ceux dont la valeur nette était égale ou supérieure à ce montant.<sup>862</sup>

En 2013, le législateur a remis en place un barème progressif par tranche qui est plus élevé qu'en 2012. Il prévoit cinq tranches d'imposition soumises à des taux compris entre 0,5% à 1,50 %<sup>863</sup>.

---

<sup>859</sup> F. Douet, *Précis de droit fiscal de la famille*, 14<sup>ème</sup> éd., LexisNexis, 2015, p. 562. Les dettes relatives à un bien exonéré d'ISF ne sont pas déductibles, site officiel administration française : <http://www.vosdroits.service-public.fr>.

<sup>860</sup> J. Grosclaude, P. Marchessou, *Droit fiscal général*, 9<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 2013, p. 523.

<sup>861</sup> Art. 885 A du CGI, v. aussi, *Dr. fisc.* 2008, n° 36, comm. 464.

<sup>862</sup> Loi de finances rectificative pour 2011, *Feuillet rapide*, éd. Francis Lefebvre, 15 juillet 2011.

<sup>863</sup> Tableau ci-joint inspiré de l'art. *Le Figaro*, « Le barème de l'ISF », consultable sur <http://www.Leparticulier.fr>. V. également, M. Bouvier, *op. cit.* p. 98.

Valeur du patrimoine net taxable	Taux d'imposition
Moins de 800 000 €	0 %
De 800 000 à 1 300 000 €	0,50 %
De 1 300 000 à 2 570 000 €	0,70 %
De 2 570 000 à 5 000 000 €	1 %
De 5 000 000 à 10 000 000 €	1,25 %
Supérieur à 10 000 000 €	1,50 %

Les obligations déclaratives sont cependant simplifiées. Les contribuables dont le patrimoine net taxable est inférieur ou égal à 2 570 000 € doivent mentionner directement le montant de leur capital sur la déclaration d'ensemble des revenus. Au-delà de ce seuil, une déclaration propre à l'ISF est à souscrire.

Le contribuable dispose de la faculté de faire des donations à des fondations reconnues d'utilité publique<sup>864</sup> au sens de l'article 200 du Code général des impôts, pour réduire le montant de l'ISF<sup>865</sup>. Cette réduction peut s'élever jusqu'à 75 % des dons consentis, dans la limite maximale de 50 000 €. Cependant, seuls les dons en numéraires ou en pleine propriété de titres cotés sont pris en compte dans ce calcul<sup>866</sup>.

L'ancien système d'imposition instaurait un plafonnement : l'impôt sur le revenu cumulé à l'ISF ne pouvait pas excéder 85 % du revenu imposable. Ce dispositif a été supprimé par la loi de finances rectificative pour 2011, le législateur ayant considéré que l'ISF ne possède pas le caractère confiscatoire que l'on aurait pu lui reprocher.

---

<sup>864</sup> BOI-PAT-ISF-40-40-10-30, instruction fiscale consultable sur <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1469-PGP.html>

<sup>865</sup> Réduction de l'ISF prévue à l'article 885-0 V *bis* A du CGI.

<sup>866</sup> <http://www.fondationdefrance.org>, section « vos avantages fiscaux ».

Néanmoins, la loi de finances pour 2012 réinstaura ce plafonnement<sup>867</sup> à hauteur de 75 % des revenus perçus. Le projet de loi de finances pour 2014<sup>868</sup> a tenté de mettre fin à toute minoration des revenus des contribuables les plus aisés, en élargissant la définition des revenus, pour y inclure, par exemple, les contrats d'assurance-vie<sup>869</sup>, ou encore les bénéfices non distribués localisés au sein des holdings. Cependant, ce nouveau mode de calcul du plafonnement de l'ISF a été censuré et invalidé par le Conseil constitutionnel. Ce plafonnement se révèle essentiel pour amenuiser la pression fiscale qui s'exerce sur la fin de carrière du sportif.

Notons que la réforme de l'ISF est intervenue parallèlement à la suppression du bouclier fiscal.

## *Section 2 : La suppression du bouclier fiscal*

Le bouclier fiscal<sup>870</sup> permettait auparavant à tout contribuable d'obtenir la restitution de la fraction de ses impôts directs excédant 50 % de ses revenus.

Les revenus pris en compte à ce titre s'entendent comme les revenus nets professionnels, majorés des plus-values et diminués des déficits catégoriels imputables sur le revenu global, les pensions alimentaires et les cotisations de retraite.

Les impôts englobent : l'impôt sur le revenu, les contributions sociales, l'impôt de solidarité sur la fortune ainsi que les taxes foncières et d'habitations afférentes à l'habitation principale du contribuable.

La suppression du bouclier fiscal est consécutive à la loi du 29 juillet 2011. Rappelons que cette disposition avantageait aussi bien les très bas revenus (disposant d'un gros

---

<sup>867</sup> V. P. Bruneau, T. Chouvelon, *Ingénierie fiscale du patrimoine : guide d'optimisation fiscale*, Ed. Formation Entreprise, 2009, p. 395.

<sup>868</sup> *Les Echos*, « Impôts : le gouvernement revient à la charge sur le plafonnement de l'ISF », 9 septembre 2013.

<sup>869</sup> *Le Monde*, « La majorité utilise l'assurance-vie pour durcir le plafonnement de l'ISF », 11 octobre 2013.

<sup>870</sup> *Op.cit.*, P. Bruneau, T. Chouvelon, p. 413.

patrimoine) que les très hauts revenus<sup>871</sup>. Cette suppression a été effective à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013.

Pour l'année 2012, la « créance bouclier » devait, sauf situation particulière, être imputée sur le montant de l'ISF.

### *Section 3 : Le sportif indépendant soumis à la CET et à la TVA*

L'article 1460 du Code général des impôts dispose que sont exonérés de CFE<sup>872</sup> les sportifs « pour la seule pratique d'un sport », ainsi que les artistes, les auteurs et compositeurs, les professeurs de lettres...Cependant, les revenus provenant d'activités diverses (signature de contrats de sponsoring, d'équipementier ou encore les revenus issus du droit à l'image), rentrent dans le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises.

Si le sportif constitue une entreprise au sein de laquelle seront centralisés ses droits à l'image et ses revenus annexes à la pratique du sport, il devra s'acquitter d'une déclaration (formulaire n° 1447-C), déposée au plus tard le 31 décembre 2013 pour les établissements qu'il aura créés ou repris en cours d'année 2013<sup>873</sup>. Aucune déclaration systématique annuelle n'est plus exigée. En effet, si le chiffre d'affaires de l'entreprise est supérieur à 80 000 € (pour une entreprise soumise à l'impôt sur le revenu ou pour une entreprise assujettie à l'impôt sur les sociétés, quel que soit le montant de son chiffre d'affaires), l'acquittement de la CFE se réalisera par le biais du télépaiement ou du prélèvement mensuel.

En second lieu, il convient d'aborder la fin de carrière du sportif professionnel. Celui-ci accumule généralement d'importants revenus sur une période de temps relativement courte. Un dispositif spécifique de lissage des revenus lui est ainsi réservé. Ces régimes fiscaux

---

<sup>871</sup> A. Thauvron, *Gestion de patrimoine, stratégies juridiques, fiscales et financières* : « Quelques chiffres : À qui profite le bouclier fiscal », éd. Dunod, 2009, p. 304 : « Selon une étude du ministère du budget commandée par Didier Migaud, le nombre de bénéficiaires du bouclier fiscal en 2007 (revenus de référence 2005) était de 15 066 personnes (celles qui ont fait la demande de restitution). Parmi eux : 64 % de foyers modestes (moins de 3 353 € de revenus), 2 242 foyers bénéficiant de plus de 41 982 € de revenus pour une moyenne de restitution de 84 700 € et 671 contribuables ayant plus de 15,5 millions d'euros de patrimoine ont été, en moyenne, remboursés de 231 900 € ».

<sup>872</sup> Cotisation foncière des entreprises.

<sup>873</sup> Site officiel des impôts : <http://www.impots.gouv.fr>.

spécifiques seront bénéfiques s'ils sont mis en œuvre avec prudence par des praticiens familiarisés avec ce genre de dispositif. L'avocat fiscaliste est le mieux placé pour s'occuper des déclarations fiscales de son client et se prononcer sur le choix de tels régimes, en évitant ainsi le paiement de pénalités. Dans un second temps, un gestionnaire de patrimoine doit intervenir pour concrétiser l'effet de levier fiscal ainsi obtenu. En effet, lorsque le joueur sera transféré dans un club étranger ou lorsque l'avocat fiscaliste aura révoqué l'option permettant le lissage des revenus, le gestionnaire de patrimoine devra transformer cet avantage fiscal en l'assortissant d'une opération patrimoniale susceptible d'être défiscalisée.

En outre, au titre de sa fin de carrière, le sportif bénéficiera d'un pécule qui fera l'objet d'une imposition spécifique.

## **TITRE III : LA FIN DE CARRIERE DU SPORTIF PROFESSIONNEL**

Dans cette seconde partie, nous aborderons logiquement la situation spécifique qui caractérise les joueurs professionnels au regard de leur fin de carrière ainsi que de leur régime de retraite. Nous nous pencherons donc sur les différentes stratégies fiscales qui leur sont offertes en la matière. L'investissement dans l'immobilier et dans le patrimoine cinématographique peuvent, en effet, assurer au sportif professionnel une fin de carrière paisible et confortable.

### ***Chapitre I : La situation spécifique des joueurs professionnels***

La brièveté de la carrière des footballeurs soulève un véritable problème lié à leur difficile reconversion. Certes, certains organismes aident les joueurs à se reconvertir, mais ne serait-il pas nécessaire et opportun d'établir un régime fiscal particulier pour les sportifs professionnels, en tenant compte de leur singularité dans le paysage économique français ?

#### ***Section 1 : La brièveté de la carrière du footballeur***

Les footballeurs professionnels se retrouvent confrontés à une situation délicate à la fin de leur carrière<sup>874</sup> : en effet, cette dernière est souvent de courte durée. Si les joueurs professionnels démarrent en général leur carrière très tôt, ils ne l'exercent ensuite au plus haut niveau que sur une durée maximale de 15 ans, puis sont contraints de se reconvertir. Leur carrière sportive s'achève généralement lors de leur 35<sup>ème</sup> anniversaire.

Au cours de leur carrière au sein des plus grands clubs professionnels, les joueurs accumulent souvent des sommes très importantes, puis leurs revenus diminuent sensiblement.

Les joueurs sont donc amenés à exercer plusieurs carrières professionnelles : changements fréquents d'employeurs (changement de club), transferts dans des championnats

---

<sup>874</sup> H. Isaia, A. Chirez, *Les problèmes juridiques du sport : le sportif et le groupement sportif*, coll. Economica, 1981, p. 118.



européens ou hors UE, qui leur imposent en conséquence des périodes de travail à l'étranger<sup>875</sup>.

Eu égard à ces aléas inévitables, tout joueur doit pouvoir être aidé dans sa reconversion par des organismes tels que l'UNFP<sup>876</sup>, la LFP, la FFF, l'UNECATEF<sup>877</sup>, et la commission nationale paritaire de l'emploi. Ces organismes s'attachent principalement à trouver un emploi aux joueurs qui se retrouvent en difficulté. Ces emplois peuvent concerner aussi bien les métiers du football, que les marchés parallèles ou totalement extérieurs au monde du football<sup>878</sup>.

Pour garantir et pérenniser sa stabilité financière, il appartient donc au joueur d'effectuer des placements à revenus fixes et variables judicieux, comme, par exemple, des investissements immobiliers. Une fiscalité particulière et spécifique devra aussi être mise en place. En effet, le législateur est confronté à un dilemme : soit il devra prendre en compte la spécificité de la profession du sportif (tout comme c'est le cas pour celle de l'artiste), soit il maintiendra le sportif dans le droit commun et, en conséquence, les recettes encaissées par ce dernier seront fortement imposées. Il convient de mentionner que dans les deux cas, le législateur se trouve dans une position délicate puisque la pression sociale sur ces sujets est très forte : le sport est une profession très médiatisée et les sportifs de haut niveau ont la réputation de gagner indûment de fortes sommes d'argent : pour cette raison et au regard de l'opinion publique, on attend d'eux qu'ils contribuent financièrement à l'effort national.

Cependant, de nombreuses personnes omettent de prendre en compte le fait que ces sportifs sont retraités dès l'âge de 35 ans. L'espérance de vie, qui augmente d'année en année, contraint le sportif à engager très tôt un travail de réflexion (avec l'appui d'un conseiller de gestion de patrimoine), portant sur la nécessité d'assurer de manière pérenne sa sécurité financière et dans un second temps, d'effectuer sa reconversion professionnelle. Il est inutile de préciser que de nombreux professionnels se sont retrouvés dans des situations délicates,

---

<sup>875</sup> CDES, « Les sportifs professionnels dans la rue ? », *Jurisport*, n° 103, novembre 2010, p. 111.

<sup>876</sup> Union nationale des footballeurs professionnels, syndicat des joueurs professionnels.

<sup>877</sup> Union nationale des entraîneurs et cadres technique du football.

<sup>878</sup> Charte du football professionnel, titre III, « Les joueurs », p. 30

faute de conseils et de formations professionnelles adaptés. Les sportifs amateurs subissent aussi des conditions de fin de carrière qui sont souvent difficiles. Il nous paraît donc judicieux que le législateur rapproche les statuts sociaux et fiscaux de ces deux catégories de joueurs, de ceux des artistes-interprètes. Toutefois, pour préparer leur reconversion, les sportifs professionnels bénéficient, quant à eux, d'un pécule de fin de carrière qui fera l'objet d'une imposition spécifique.

## *Section 2 : l'imposition du pécule de fin de carrière*

Depuis l'ouverture du championnat de football professionnel de France en 1932, le statut de professionnel attribué aux footballeurs a été étendu aux sportifs de haut niveau. Sont considérés comme professionnels, les footballeurs qui évoluent en Ligue 1 et en Ligue 2 et aussi dans quelques clubs de National<sup>879</sup>.

Les footballeurs professionnels jouissent de modalités de départ à la retraite spécifiques, puisqu'ils disposent d'un pécule de fin de carrière qui leur est versé, sous la forme d'un capital, à la fin de leur activité professionnelle de footballeur. Cette somme forfaitaire a vocation à leur permettre de préparer leur reconversion professionnelle. Néanmoins, ce pécule est réservé aux seuls sportifs professionnels<sup>880</sup>.

L'Union nationale des footballeurs professionnels (UNFP) indique que « *les joueurs cotisent tout au long de leur carrière à un taux identique, mais avec des salaires forcément différents. Lorsqu'ils décident d'arrêter leur carrière, leur pécule est pourtant calculé sur une même base annuelle. Cette somme est alors multipliée par le nombre d'années de contrat professionnel effectuées par le joueur* » (« à partir de quatre ans, sinon il est procédé à un remboursement des cotisations versées »<sup>881</sup>).

Ce pécule fait l'objet d'une imposition. L'article 80 decies du Code général des impôts (CGI), modifié par le décret n°2002-923 du 6 juin 2002, précise la catégorie d'imposition du

---

<sup>879</sup> En 1992, création de la *Premier League* anglaise en tant que société avec 20 actionnaires (qui étaient les 20 clubs composant la *Premier League*). Aujourd'hui, le championnat de football anglais compte 92 clubs professionnels.

<sup>880</sup> Un joueur est considéré comme professionnel pour bénéficier du pécule, s'il a effectué 48 mois de contrat professionnel.

<sup>881</sup> Site officiel de l'Union nationale des footballeurs professionnels : <http://www.unfp.org>.

pécule de fin de carrière : « *les prestations servies par le régime de prévoyance des joueurs professionnels de football institué par la charte du football professionnel sont, à l'exclusion du capital en cas de décès ou d'invalidité totale et définitive de l'assuré, imposables dans la catégorie des pensions*<sup>882</sup> selon les modalités définies au premier alinéa de l'article 163-0 A bis du CGI »<sup>883</sup>. D'après le système du quotient, l'impôt est calculé après que les sommes aient été réparties sur plusieurs années.

De surcroît, ce pécule est soumis au versement de cotisations sociales, qui sont déductibles du revenu imposable dans les mêmes conditions que celles prévues par l'article 83-3 du CGI pour l'ensemble des salariés<sup>884</sup>.

## ***Chapitre II : Leur régime de retraite***

### *Section 1 : Le régime de prévoyance*

La Charte du football professionnel a prévu la création d'un régime de prévoyance spécifique pour les joueurs professionnels. Ce régime est, dans un premier temps, inscrit à l'article 685 de ladite Charte. En effet « *les clubs autorisés à utiliser des joueurs professionnels sont tenus d'inscrire leurs entraîneurs à une caisse de retraite et de prévoyance des cadres* ». L'article fonde, pour le club professionnel, une véritable obligation d'inscrire sous contrat les joueurs qu'il utilise dans le cadre de ses matchs de championnat. Dès que le joueur a signé son contrat professionnel, le club doit l'affilier sous couvert d'un contrat « pécule ». L'article 626<sup>885</sup> dispose que ce régime de prévoyance a été institué dans le but de faciliter la reconversion professionnelle des sportifs de haut niveau. Ce régime implique l'attribution, à tout joueur professionnel, d'un pécule de fin de carrière et le versement d'un capital en cas d'invalidité ou de décès, grâce à une convention spécifique

---

<sup>882</sup> Déduction du montant du pécule, de l'abattement de 10 % applicable aux pensions.

<sup>883</sup> « *Pour l'imposition des prestations mentionnées à l'article 80 decies, le montant total versé est divisé par le nombre d'années ayant donné lieu à la déduction des cotisations. Le résultat est ajouté au revenu global net de l'année du paiement. L'impôt correspondant est égal au produit de la cotisation supplémentaire ainsi obtenue par le nombre d'années utilisé pour déterminer le quotient* ».

<sup>884</sup> Y. Nabil, *L'harmonisation des règles fiscales des clubs de football européens*, « Le régime fiscal du pécule de fin de carrière », 2003-2004, p. 14.

<sup>885</sup> Charte du football professionnel 2012/ 2013, Convention nationale des métiers du football édictée par la Ligue de football professionnel, Annexe 2, « Le régime de prévoyance », p. 84.

conclue entre la Ligue de football professionnelle (LFP), l'UNFP et les assurances générales de France (société Allianz).

L'UNFP obtient chaque année un pourcentage des droits télévisés qui lui permet d'alimenter la caisse financière relative aux pécules de fin de carrière.

La cotisation à ce régime de prévoyance est estimée à hauteur de 6,50 % du montant des salaires bruts. La part patronale est de 2,50 % et la part salariale est de 4,00 %. La Ligue de football professionnel transmettra le bordereau à la caisse de prévoyance des joueurs et le montant global effectif de la cotisation s'élève donc à 6,50 %<sup>886</sup>.

Les joueurs peuvent ainsi cotiser auprès du régime général de la Sécurité sociale<sup>887</sup> puisqu'ils sont salariés d'un club et soumis à des obligations contractuelles en vertu d'un lien de subordination. Cependant, il convient de préciser que les rémunérations octroyées au joueur au titre de la commercialisation de l'image collective de l'équipe ne sont pas prises en compte dans la base de calcul des cotisations<sup>888</sup>.

Le footballeur, tout comme un salarié de droit privé, peut se constituer une retraite complémentaire en cotisant auprès de l'Arrco (Association pour le régime de retraite complémentaire des salariés). Un système par points sera mis en place tout au long de la carrière du footballeur. S'il opte pour cette retraite complémentaire, le footballeur acquerra des points au titre des cotisations versées<sup>889</sup>.

Il semblerait nécessaire de se prononcer en faveur de la constitution d'une épargne retraite pour les footballeurs professionnels. En effet, un club sportif est avant tout une entreprise et une partie des sommes versées au joueur pourrait être prélevée à la source pour y être déposée sur un compte « bloqué ». Ces sommes seraient ensuite libérées à l'issue ou lors

---

<sup>886</sup> Art. 627, titre II, « Les joueurs », Charte du football professionnel 2012/2013, p. 85.

<sup>887</sup> Art. L 311-2 du Code de la Sécurité sociale dispose que « toute personne, quelle que soit sa nationalité, son sexe, salarié, ou travaillant à quelque titre ou en quelque lieu que ce soit, pour un ou plusieurs employeurs, et quelque soit le montant et la nature de la rémunération, la forme, la nature ou la validité du contrat, est assujettie au régime général de la Sécurité sociale ».

<sup>888</sup> Taux de cotisations des footballeurs : 14,95 % des revenus dans la limite du plafond de la Sécurité sociale (la part patronale est de 8,30 % et celle de l'employé est de 6,65 %). De plus l'employeur s'acquitte aussi de 1,60 % et le salarié paye 0,10 % sur la totalité de ses revenus. Site internet : <http://www.retraite.com/>

<sup>889</sup> Calcul de la pension complémentaire : le montant de la retraite sera égal au produit du nombre de points cumulés par la valeur du point au moment de la liquidation des droits.

de l'arrêt brutal de la carrière du sportif professionnel (en cas de blessures, par exemple). À l'instar des entreprises de droit commun, une éventuelle défiscalisation des sommes versées pourrait être ainsi opérée<sup>890</sup>. Monsieur Jean-Pierre Denis admet que les produits d'épargne salariale existants ne sont pas « *attractifs pour le secteur du sport professionnel. Ils sont plafonnés dans des limites qui ne peuvent être attractives, notamment pour les gros salaires* »<sup>891</sup>. L'UNFP propose donc la création d'un plan d'épargne sportif qui serait alimenté par les primes de match. Toutefois, cette mesure ne serait efficace et utile que si la mise en place de cet « *outil bénéficie de larges avantages en terme d'exonérations sociales et fiscales* »<sup>892</sup>.

Si la création d'un tel système réglementaire d'épargne salariale se réalise, la rémunération différée qui en résultera ne pourra être acceptée par les jeunes joueurs que s'ils y sont contraints. Il serait donc plus judicieux que les institutions sportives et les représentants étatiques mettent en place une épargne salariale « forcée »<sup>893</sup>.

Malgré l'existence du régime de prévoyance et l'attribution d'un pécule de fin de carrière, il revient au sportif de s'assurer des revenus fixes pour conserver un mode de vie confortable sur le long terme. À cet effet, il lui est loisible de diversifier son activité financière par la détention de parts de sociétés. Nous étudierons à ce sujet les régimes fiscaux des pays (Suisse, Belgique) qui attribuent un régime de faveur au traitement des plus-values mobilières, en les comparant aux régimes fiscaux institués par les pays des principaux championnats (Allemagne, Angleterre, France, Italie.).

---

<sup>890</sup> Art. 39, 82 et 83 du CGI qui offrent la possibilité aux salariés de capitaliser une épargne défiscaliser. V. C. Ruault, « Optimisation de la rémunération des sportifs et épargne salariale », *Revue Lamy droit des affaires* n° 74, 2004.

<sup>891</sup> Rapp. J.-P. Denis, *Certains aspects du football professionnel en France*, novembre 2003, pp. 63-74.

<sup>892</sup> *Op.cit.*, C. Ruault, « Optimisation de la rémunération des sportifs et épargne salariale », *Revue Lamy droit des affaires* n° 74, 2004.

<sup>893</sup> J. Bernard, A. de Palmas, B. Spitz, *Football et marché, se moderniser sans perdre son âme : le défi économique du football français*, Cah. 18, 2004, p. 26 : « *Il est important de garder à l'esprit que la population concernée est particulièrement jeune, moins de trente ans généralement, parfois même moins de vingt ans pour les joueurs professionnels les plus précoces. Il s'agit d'une population pour laquelle une épargne forcée pourrait avoir un intérêt* ».

## *Section 2 : Les revenus issus de placements financiers*

Le sportif professionnel se doit de placer en banque ou dans des organismes financiers une partie de ses revenus, pour bénéficier d'une retraite complémentaire. En plus du pécule de fin de carrière et du régime de prévoyance de retraite dans son ensemble, ces placements doivent lui garantir une sécurité financière et pallier toute défaillance éventuelle qui pourrait se présenter dans son processus de reconversion future.

Deux sortes de placements peuvent être considérés : les revenus de placements à revenus fixes, et les produits de placements à revenus variables.

### **§1. Les produits de placements à revenus fixes**

Avec les revenus issus des produits de placements à revenus fixes, le contribuable est certain de récupérer la somme qu'il a préalablement investie. Il s'agit notamment des obligations, des créances, des dépôts et cautionnements, ainsi que des bons du Trésor et des bons de capitalisation.

L'on recense différents instruments d'épargne, tels que le plan d'épargne logement (PEL) ou encore le compte d'épargne logement (CEL), qui procurent des montants nets d'impôts à leurs souscripteurs. Leur inconvénient majeur repose toutefois sur leur plafonnement.

Le plan d'épargne en actions autorise l'épargne et l'investissement en actions. Le PEA bénéficie d'un traitement fiscal de faveur : en effet, une exonération d'impôts sur les dividendes et les plus-values boursières sera effective, si le contribuable n'effectue pas de retrait avant les 5 ans de détention de son PEA<sup>894</sup>. Si le détenteur du PEA décide de vendre ses titres à t+2, il subira une imposition de 19 %, majorée de 15,5 % de prélèvements sociaux (la France est l'un des rares pays à avoir mis en place des prélèvements sociaux sur les produits issus du capital). Lorsque les titres inhérents à ce plan d'épargne en actions sont vendus après

---

<sup>894</sup> F. Lefebvre, *Mémento pratique fiscal, Plan d'épargne en actions (PEA)*, éd. 2013, p. 416. V. également M. F. Douet, *Précis de droit fiscal de la famille*, 14<sup>ème</sup> éd., LexisNexis, 2015, p.327.

V. A. Thauvron, *Gestion de patrimoine, stratégies juridiques, fiscales et financières*, éd. Dunod, 2009, p. 317.

un délai de 8 ans, la plus-value sera imposée selon le régime des valeurs mobilières. Il convient de mentionner que seul le sportif domicilié en France peut ouvrir et utiliser un PEA et bénéficier ainsi des exonérations correspondantes. Les profits, tels que les plus-values ou le versement de dividendes nés du placement d'actions, ne sont pas imposables, à la condition d'être réinvestis dans le plan. Certains placent dans un PEA les actions de leurs propres sociétés, en les estimant à une valeur nette inférieure à leur valeur réelle. Le PEA est plafonné à 132 000 €, ou 264 000 € pour un couple. Depuis l'été 2013, les députés ont relevé le plafond du PEA à un montant de 150 000 €. Désormais, le plafond, pour un couple, est de 300 000 €.

La loi de finances pour 2014, en vertu de son article 53, a instauré un second PEA qui sera cumulable avec le premier. Ce PEA a pour finalité de financer les entreprises de taille intermédiaire<sup>895</sup>, ainsi que les petites et moyennes entreprises. L'administration fiscale a néanmoins identifié des fraudeurs qui jonglaient avec les plus-values réalisées sur la vente d'actions, grâce à leur PEA. Les sommes que le sportif peut déposer sur un PEA doivent être réglées uniquement en numéraires. Dans un second temps, ces sommes permettront d'acquérir des titres.

Pour éviter ces plafonnements, certains sportifs ouvrent des comptes non plafonnés, qualifiés de « compte à terme ». D'importantes sommes sont placées dans ce type de comptes qui sont rémunérés par un taux d'intérêt élevé. Un sportif peut souscrire un tel compte dans un pays fiscalement attractif comme l'Angleterre (la City en est un bon exemple). Ce pays est beaucoup moins suspect que la Suisse qui a signé des accords de coopération fiscale et financière avec de nombreux États ; certains sportifs l'ont bien compris.

Autre hypothèse offerte au sportif : la souscription, en France, d'une assurance vie épargne eu euros plafonnée à un certain montant, moyennant la garantie du capital investi. Les contrats d'assurance vie en euros reposent essentiellement sur une épargne basée sur des obligations. Ils nécessitent le versement d'une grosse somme d'argent pour en obtenir des intérêts conséquents. Cependant, le contribuable pourra opter pour un contrat d'assurance vie souscrit en unités de compte : l'épargne sera alors basée sur des actions. Cependant, ce type de contrat comporte davantage de risques que le contrat en euros, car le capital n'est pas garanti. La loi de finances rectificative pour 2013 a proposé un nouveau type de contrat

---

<sup>895</sup> Sont considérées comme ETI, les entreprises qui disposent de moins de 5000 salariés, avec un chiffre d'affaires n'excédant pas 1,5 milliards d'euros, soit un bilan n'excédant pas 2 milliards d'euros, site officiel de l'institut national de la statistique et des études économiques : <http://www.insee.fr>

d'assurance vie, les contrats euro-croissance, pour inciter les contribuables à investir en actions et à varier leurs investissements.

Le sportif devra diversifier son portefeuille d'actions pour garantir sa sécurité financière<sup>896</sup>, en optant, par exemple, pour des placements moins fiables : les placements à capitaux variables. Certes, il encourra alors le risque de perdre son capital, mais cela peut s'avérer payant si le joueur a diversifié son portefeuille.

## **§2. Les revenus de placements à revenus variables**

Concernant les produits de placements à revenus variables, nous faisons référence aux actions de sociétés cotées ou non cotées détenues par le sportif. Celui-ci pourra aussi réaliser une plus-value en cas de revente de ses parts sociales.

Intéressons-nous en outre à la personne physique du contribuable, lequel sera tenu de déclarer toute cession de ses parts dans le pays où elle a lieu. Nous n'évoquerons pas, à ce sujet, les droits d'enregistrement payés par l'acheteur dans le pays où la société est immatriculée. Dans toutes les situations que nous aborderons, il conviendra évidemment de tenir compte du lieu de résidence fiscale du sportif et du lieu d'établissement de la société dans laquelle il détient ses parts ou ses actions.

Les personnes fiscalement domiciliées en France sont imposables sur les plus-values des valeurs mobilières qu'elles détiennent, dès lors que ces dernières sont réalisées dans le cadre de leur gestion privée. Ces plus-values sont soumises à l'impôt sur le revenu français, même si cette règle souffre quelques exceptions. Concernant les personnes fiscalement domiciliées hors de France, nous avons déjà pu analyser *l'exit tax* qui s'applique en cas de transfert du siège social à l'étranger.

Toutes les plus-values mobilières entrent dans le calcul du barème de l'impôt sur le revenu. Toutefois, la législation fiscale française prévoit de nombreux abattements qui sont déterminés en fonction de la durée de détention des titres. Ces abattements concernent uniquement l'impôt sur le revenu et non les prélèvements sociaux de 15,5 % qui resteront dus, quelle que soit la durée de détention.

---

<sup>896</sup>A. Thauvron, *Gestion de patrimoine, stratégies juridiques, fiscales et financières*, éd. Dunod, 2009, p. 309.



Lorsque les titres sont détenus depuis au moins deux ans et ne sont pas acquis depuis plus de quatre ans, l'abattement consenti est de 20 %. Il est porté à 30 % lorsque les titres sont détenus depuis au moins quatre ans, à la date de leur cession.

Enfin, l'abattement est porté à 40 %, lorsque les titres sont détenus depuis une durée d'au moins six années.

Au sein de la loi de finances pour 2014, le législateur a créé deux abattements qui s'appliquent sur le montant net de la plus-value réalisée. Ainsi, l'article 11 de la loi de finances estime à « 50 % l'abattement sur le montant des gains nets ou des distributions lorsque les actions, parts, droits ou titres sont détenus depuis au moins 2 ans et moins de 8 ans à la date de la cession ou de la distribution »<sup>897</sup>. Cet abattement est porté à 65 % lorsque ces mêmes titres, actions, parts, sont détenus depuis au moins huit années.

De nombreuses exonérations existent, notamment pour la cession de titres consentie à l'intérieur d'un même groupe familial, à condition que le sportif et les membres de sa famille détiennent une participation supérieure à « 25 % des droits dans les bénéfices sociaux à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la cession »<sup>898</sup>. De surcroît, la cession doit être effectuée au profit d'un des membres du groupe familial, et le cessionnaire ne doit pas revendre les parts sociales ou actions achetées au profit d'une tierce personne dans un délai de cinq ans.

Si le sportif possède l'esprit d'entreprise et qu'il souhaite acquérir une partie des titres d'une jeune entreprise innovante, il peut alors bénéficier d'une exonération sur les cessions de parts et d'actions de telles entreprises, sous réserve que ces parts et actions aient été conservées pendant une durée d'au moins trois ans<sup>899</sup>.

Dans les deux cas susvisés, l'exonération de la plus-value sera totale, mais supportera néanmoins le poids des prélèvements sociaux.

La loi de finances pour 2014 a instauré un régime permettant de remplacer les exonérations qui interviennent soit sur les cessions réalisées au sein d'un même groupe

---

<sup>897</sup> Art. 11 de la loi de finances pour 2014.

<sup>898</sup> F. Lefebvre, *Mémento pratique fiscal*, n° 32 975, 2013, p. 503.

<sup>899</sup> Le cédant des titres et sa famille ne doivent pas avoir détenu ensemble plus de 25 % des droits dans les bénéfices.

familial<sup>900</sup>, soit sur les plus-values de cessions de titres de jeunes entreprises innovantes, ou destinées à remplacer les « *abattements dont bénéficie un dirigeant de petite et moyenne entreprise partant à la retraite* »<sup>901</sup>. L'article 11 de la loi de finances instaure ce régime avec la mise en place d'abattements dérogatoires : un abattement de 50 % pour une année de détention des titres, sachant que cet abattement est porté à 85 %, lorsque le contribuable conserve ses titres plus de 8 ans. Le dirigeant partant à la retraite se verra, quant à lui, octroyer un abattement fixe d'un montant de 500 000 €.

Certains pays au sein de l'Union européenne, comme la Belgique, n'imposent pas les plus-values mobilières réalisées par les personnes physiques dans le cadre de leur fortune privée. À ce titre, la Belgique est un véritable havre fiscal, car elle n'impose, outre les plus-values mobilières, ni la fortune ni les gains issus du capital<sup>902</sup>. Néanmoins, les revenus du travail sont très fortement taxés, « *à un taux de 50 % dès 37 500 euros de revenus annuels* »<sup>903</sup>. La législation belge permet au contribuable sportif professionnel d'être exonéré sur les plus-values de valeurs mobilières.

La Suisse et la Belgique constituent des lieux idéaux d'investissement : le traitement fiscal des valeurs mobilières y est avantageux. Concernant la Suisse, si le cédant est une personne physique (le sportif, en l'occurrence), il ne sera pas imposé dès lors que la cession de participation ne constitue pas son activité principale. L'article 16 de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct Suisse (LIFD) de décembre 1990 dispose que « *les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables alors que le revenu de l'activité indépendante est pris en considération dans la base de calcul du revenu imposable* »<sup>904</sup>. Monsieur Xavier Oberson, dans son ouvrage sur le droit fiscal suisse<sup>905</sup>, explique qu'il convient de distinguer la plus-value sur l'aliénation d'éléments de la fortune privée (« *Kapitalgewinnsteuer* »), de l'impôt sur les gains de participations (« *Beteiligungsgewinnsteuer* »)<sup>906</sup>. Les gains en capital issus de valeurs mobilières sont en

---

<sup>900</sup> V. Définition du groupe familial, BOI-RPPM-PVBMI-20-30-20, 3 juin 2015.

<sup>901</sup> *Loi de finances pour 2014*, feuillet rapide Francis Lefebvre, 04 octobre 2013.

<sup>902</sup> *La Tribune*, « La Belgique, un paradis fiscal pour les uns, un enfer pour les autres », 11 septembre 2012.

<sup>903</sup> M. Pierre Boutin, avocat au cabinet Moisand, Boutin et Associés dans *Les Echos*, « La France est-elle le pays où l'on paye le plus d'impôts ? », 6 mars 2013.

<sup>904</sup> Art. 18 de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct.

<sup>905</sup> X. Oberson, *Droit fiscal suisse*, 4<sup>ème</sup> éd., Bruylant, Schulthess, 2012, p. 149.

<sup>906</sup> *Ibid.*, p. 106.

principe exonérés, tandis que les rendements de fortune<sup>907</sup> sont, quant à eux, soumis à imposition<sup>908</sup>.

Il convient d'ailleurs de souligner que, dans l'hypothèse où le cédant serait une société de capitaux qui détient des parts dans une société suisse, elle serait imposée à un taux approximatif de 25 % (impôt fédéral de 8 %, et impôt communal et municipal de 16 %, voire de 17 %). Ce taux peut être réduit à 0 %, la Suisse prévoyant une réduction pour participation (RPP). Cette réduction d'impôt sur le bénéfice<sup>909</sup> est proportionnelle au rapport opéré entre le rendement net des droits de participation et le bénéfice net total de la société.

En Allemagne, la plus-value rentre dans le calcul de l'impôt sur le revenu, moyennant la non-imposition des revenus inférieurs à 8 004 €, avec une première tranche qui varie de 14 % à 24 %, pour un revenu compris entre 8 000 € et 14 000 €. Un revenu situé entre 13 470 € et 52 881 € sera imposable à un taux oscillant entre 24 % et 42 % (deuxième tranche d'imposition).

La tranche supérieure de l'impôt sur le revenu, en Allemagne, s'élève à 45 % pour la fraction supérieure à 250 730 €. À bien y regarder, cette fiscalité n'est pas avantageuse, contrairement à la situation observée en Suisse ou en Belgique. Pour les cessions d'actifs<sup>910</sup>, il existe un taux unique d'imposition de 25 %, auquel s'ajoute une surtaxe de 5,5 %<sup>911</sup>. Cependant, il existe une exception, si le cédant est âgé d'au moins 55 ans : en effet, la vente de ses parts sociales engendrera une plus-value dont le montant constituera la base du revenu imposable, déduction faite d'un abattement non négligeable (la plus-value ne sera imposable que si elle est supérieure à 45 000 €). Lorsque le montant de la plus-value est compris entre 45 000 € et 136 000 €, un abattement de 45 000 € est appliqué.

---

<sup>907</sup> Ces rendements (« Vermögensertrag ») comprennent les loyers, redevances, dividendes ou encore les intérêts.

<sup>908</sup> X. Oberson, *op.cit.* p. 45.

<sup>909</sup> Pour que ces bénéfices en capital entrent dans le calcul de la réduction accordée pour participation, trois conditions cumulatives doivent être réunies en vertu de l'article 70 al 4 LIFD : le produit de l'aliénation est supérieur au coût d'investissement et la participation aliénée doit avoir été égale à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social de l'autre société, ou bien la société avait un droit fondé sur 10 % au moins du bénéfice et des réserves d'une autre société et la participation en question doit avoir été détenue pendant un an au moins par la société de capitaux ou la société coopérative.

<sup>910</sup> V. également, G. Rubechi, « Aperçu de la fiscalité immobilière en Allemagne », *fiscalité internationale, Revue française de comptabilité* n° 462, février 2013, pp. 2-7.

<sup>911</sup> Le moniteur du commerce international, fiscalité Allemagne, <http://www.lemoci.com>.

Par exemple, si le cédant réalise une plus-value de 50 000 €, après abattement, le contribuable allemand devra réintégrer 5 000 € qui s'ajouteront aux revenus de son activité salariée. L'addition de ces deux montants sera soumise par la suite au barème de l'impôt sur le revenu allemand. Néanmoins, cet abattement de 45 000 € devient dégressif dès que le montant de la plus-value excède 136 000 €. Ainsi, une plus-value de 140 000 € engendrera un abattement de 41 000 €, soit une base d'imposition fixée à 99 000 € (abattement dégressif à partir de 136 000 €).

En Angleterre, les plus-values réalisées sur la vente de parts sociales ou d'actions sont imposées à un taux unique de 18 %. L'imposition des *capital gains* comporte aussi des atténuations : en effet, une exonération est prévue pour les particuliers. Un seuil d'exemption des plus-values, jusqu'à 10 100 £, est prévu par la législation fiscale anglaise<sup>912</sup>. Au-delà, le montant est imposable. La Grande-Bretagne est considérée comme un véritable paradis fiscal par la plupart des spécialistes, avec l'atout supplémentaire d'être géographiquement proche de la France: ainsi, le sportif professionnel peut facilement s'appuyer sur la « notion de résidence », pour bénéficier d'une fiscalité avantageuse. La convention fiscale de non-double imposition signée entre la France et le Royaume-Uni, en date du 19 juin 2008, précise que les plus-values de cession de valeurs mobilières sont taxées dans l'État du cédant. Ainsi, un résident anglais qui détiendrait un portefeuille d'actions en France, serait donc logiquement taxé en Angleterre. Seules les plus-values qui ne sont pas rapatriées sur le territoire anglais ne seront pas taxées<sup>913</sup>. La nouvelle convention franco-britannique prévoit donc cette double exonération<sup>914</sup>.

De son côté, l'Italie se caractérise par l'instabilité de son régime fiscal. Nous assistons d'ailleurs, ces dernières années, à un déséquilibre politique et fiscal du régime italien.

---

<sup>912</sup> Ministère des affaires étrangères, Royaume-Uni, section fiscalité. <http://www.diplomatie.gouv.fr/fr/services-aux-citoyens/preparer-son-expatriation/dossiers-pays-de-l-expatriation/royaume-uni-22761/fiscalite-22765/>

<sup>913</sup> T. Lambert, *La fin des paradis fiscaux ? la domiciliation fiscale en question*, éd., Montchrestien, Lextenso éd., 2011, p. 80 : « on peut donc s'installer au Royaume-Uni, exercer une activité hors du territoire britannique et gérer ses fonds hors du territoire britannique, à partir du moment où l'on n'est pas de nationalité britannique, sans imposition au Royaume-Uni, réserve faite du petit durcissement qui a consisté à créer un impôt minimal de 30 000 livres dans certains cas. Et il n'y a pas non plus d'impôt sur la fortune ». Système anglais de la *remittance basis* évoqué également par le site *The French law Practice*. *To remit* se traduit par *remettre* ou *envoyer (de l'argent) par la poste*, v. G. Cavalier, « Le sport en France et en Europe : vers un droit fiscal spécifique ? », *Cah.dr.sport* n° 24, 2011, p. 23.

<sup>914</sup> The French law Practice, *La nouvelle convention fiscale entre La France et le Royaume Uni*, 2011.

Concernant la taxation des gains en capitaux, un prélèvement à la source d'environ 14 %. Est opéré. Notons par ailleurs qu'en Italie, il n'existe aucun impôt sur la fortune<sup>915</sup>.

Nous constatons également l'existence d'une fiscalité espagnole très avantageuse dans son ensemble. Outre la *loi Beckham* qui a perduré 7 ans, la loi dispose que les plus-values mobilières sont imposées à un taux de 21 % au-delà d'un seuil de 6 000 €. En dessous de ce seuil, le contribuable espagnol disposera de la faculté d'opter pour un prélèvement libératoire de 19 %. Cependant, si la plus-value est supérieure à un montant de 24 000 €, un taux de 27 % s'appliquera<sup>916</sup>.

Rappelons en résumé que le sportif peut affronter en toute quiétude les problématiques inhérentes à sa fin de carrière, en bénéficiant des produits de ses placements à revenus fixes ou variables, mais qu'il pourra aussi diversifier ses investissements et défiscaliser ainsi une partie de son argent.

### ***Chapitre III : Les stratégies fiscales du sportif professionnel***

Outre la création d'une société de droit à l'image au Luxembourg et la concession de licences concédant l'utilisation de son image à différents clubs, d'autres stratégies fiscales intéressantes s'offrent au sportif professionnel.

Les placements financiers, qu'ils soient à moyen ou long terme, ont pour objectif de maintenir une certaine stabilité financière pour éviter la chute des revenus du sportif, lors de sa reconversion.

L'étude de plusieurs arrêts mettant en cause des sportifs, à l'instar de l'arrêt *Blanc*<sup>917</sup>, nous conduit à constater que beaucoup de sportifs ont recours à des stratégies fiscales variées.

---

<sup>915</sup> S. Guertchakoff, « Les discrets paradis fiscaux de nos proches voisins », bilan la référence de l'économie suisse, 21 mai 2012.

<sup>916</sup> MBA Société d'avocats, *Les Echos*, « La France est-elle le pays où l'on paye le plus d'impôts », 6 mars 2013.

<sup>917</sup> CAA Lyon du 6 octobre 2006, n° 012689, *Blanc*, préc.

C.E., 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s.-s., 17 mars 2010, n° 299770, *ministre de l'économie et des finances c/ Blanc*, préc.

À ce sujet, nous étudierons la défiscalisation liée à l'investissement immobilier et les avantages inhérents à la société civile immobilière, avant de nous pencher sur l'achat de parts de société destinées à une clientèle « *haut de gamme* », tel que l'investissement dans le cinéma, par exemple. En effet, les dispositifs fiscaux (lissage des revenus) accordés aux sportifs ne sont efficaces que s'ils sont accouplés à des opérations d'optimisation fiscale. Aussi de nombreux conseillers en patrimoine et des cabinets d'avocats proposent-ils souvent ce genre de prestations.

### *Section 1 : l'investissement immobilier offre des avantages par le biais des sociétés civiles immobilières*

L'investissement immobilier octroie de nombreux avantages. En effet, les plus-values enregistrées suite à la cession de titres de sociétés immobilières et de fonds immobiliers<sup>918</sup> bénéficient d'une fiscalité avantageuse, dès lors que le cédant est domicilié en France. Le cas échéant, si le cédant est domicilié hors de France<sup>919</sup>, les plus-values réalisées sur la vente de titres de sociétés immobilières sont imposées à un taux de 33,33 %<sup>920</sup>, majoré de prélèvements sociaux (15,5 %). Ce taux peut être réduit à 19 %, si le cédant est un résident de l'espace économique européen, et porté à 75 %, si le vendeur des titres est établi dans un paradis fiscal<sup>921</sup>, ou dans un territoire non coopératif en matière d'échanges d'informations financières.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013<sup>922</sup>, l'article 1609 *nonies G* du CGI institue un barème applicable à la cession de parts de sociétés immobilières réalisée par des contribuables non domiciliés en France, dès lors que le montant de la transaction est supérieur à 50 000 €.

---

<sup>918</sup> L'art. 239 *nonies* définit les fonds de placements immobiliers comme des organismes de placement collectif immobilier professionnels.

<sup>919</sup> Art. 244 *bis A* du CGI, qui concerne les personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4B du Code général des impôts, ainsi que les personnes morales dont le siège social est situé hors de France.

<sup>920</sup> Art. 219 du CGI.

<sup>921</sup> Loi 2012-1509 du 29 décembre 2012, issue de la loi de finances pour 2013, JORF n° 304 du 30 décembre 2012.

<sup>922</sup> Art. 70 C issu de la loi 2012-1510 du 29 décembre 2012, qui dispose que ces règles entrent en vigueur pour les cessions qui sont intervenues à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013.

Tableau récapitulatif du barème de taxation

MONTANT DE LA PLUS-VALUE IMPOSABLE	MONTANT DE LA TAXE
De 50 001 € à 60 000 €	$2 \% PV - (60\ 000 - PV) \times 1/20$
De 60 001 € à 100 000 €	2 % PV
De 100 001 € à 110 000 €	$3 \% PV - (110\ 000 - PV) \times 1/10$
De 110 001 € à 150 000 €	3 % PV
De 150 001 € à 160 000 €	$4 \% PV - (160\ 000 - PV) \times 15/100$
De 160 001 € à 200 000 €	4 % PV
De 200 001 € à 210 000 €	$5 \% PV - (210\ 000 - PV) \times 20/100$
De 210 001 € à 250 000 €	5 % PV
De 250 001 € à 260 000 €	$6 \% PV - (260\ 000 - PV) \times 25/100$
Supérieur à 260 000 €	6 % PV
(PV = montant de la plus-value imposable)	

*\*Tableau issu du Code général des impôts en application de son article 1609 nonies .*

Les revenus tirés de la location de biens immobiliers entrent dans la catégorie d'imposition des revenus fonciers. Ces revenus fonciers pourront être diminués, via la déduction de frais pour travaux ainsi que grâce à la déduction des intérêts d'emprunt.

L'avantage premier du régime fiscal français, consiste d'ailleurs dans la déduction des intérêts d'emprunt, lesquels sont assimilés à des charges. Toutefois, s'il existe un déficit foncier issu de la déduction des intérêts d'emprunt, il sera impossible de l'imputer sur le revenu global.

De nombreuses mesures de défiscalisation s'offrent au contribuable français. Pendant longtemps, le dispositif « Scellier »<sup>923</sup>, soumis à l'achat d'un logement neuf à usage de location nue, permettait une réduction d'impôt sur le revenu, dans la limite de 300 000 €. Ce dispositif s'étendait sur 9 ans. La loi « Scellier » était applicable aux personnes physiques qui réalisaient, soit directement soit par l'intermédiaire d'une société civile immobilière, l'achat d'un logement (neuf ou en état futur d'achèvement) situé en France. Le loueur devait, lui aussi, être domicilié en France. La loi ouvrait la possibilité de louer le bien à un descendant, mais dans ce cadre, le loyer ne devait pas excéder certains plafonds. Cependant, les ressources du locataire n'étaient pas plafonnées.

Ce mécanisme lié à l'investissement locatif a été remplacé par le dispositif « Duflot »<sup>924</sup> qui permet aussi de réduire l'imposition. La loi Duflot est codifiée à l'article 199 *novovicies* du CGI, et prévoit, pour tout contribuable français ayant son domicile fiscal en France, une réduction d'impôt de 18 %, portant sur l'achat d'un bien neuf ou dans un état futur d'achèvement. Elle permet ainsi au contribuable d'économiser jusqu'à 6 000 € d'impôts, pendant une durée de 9 ans<sup>925</sup>. Le bien immobilier concerné peut tout aussi bien être acheté par le biais d'une société civile immobilière. Par la loi de finances 2014, ce dispositif a été associé au dispositif Pinel<sup>926</sup>. Ainsi, l'article 199 *novovicies* autorise le contribuable à bénéficier d'une réduction d'impôt de 21 %, lorsque « la durée de l'engagement de location est de 12 ans »<sup>927</sup>. De plus, sur option du contribuable, l'article 5 de la loi de finances pour 2015 lui offre la possibilité de louer un bien pour une durée de 6 années et de prolonger son engagement de deux périodes triennales, dans la limite maximale de 12 ans.

---

<sup>923</sup> P. Fernoux, *La gestion fiscale du patrimoine*, 16<sup>ème</sup> éd., coll. pratique d'experts, Groupe Rev. fiduciaire, 2011, p. 428.

<sup>924</sup> Dispositif en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013 et qui s'étend jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2016.

<sup>925</sup> <http://www.loi-duflot-conseil.fr/dispositif-duflot.htm>.

Dispositif consultable sur <http://www.la-loi-pinel.com/le-dispositif-pinel/>.

<sup>926</sup> La loi Pinel s'adresse aux contribuables qui acquièrent un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement (destiné à la location) entre le 1<sup>er</sup> janvier 2015 et le 31 décembre 2016.

<sup>927</sup> Art. 5 de la loi de finances pour 2015.



La loi Malraux du 4 août 1962<sup>928</sup> met en place une autre réduction d'impôts<sup>929</sup>. Il s'agit de la réduction d'impôts « Malraux », liée à la restauration d'immeubles destinés à la location et qui est accordée sous réserve d'une restauration complète du bien loué<sup>930</sup>.

Nous nous trouvons ici en présence de deux dispositifs attractifs, l'un lié à l'achat d'un bien neuf, l'autre à la restauration d'un immeuble ou d'un appartement ancien.

D'autres avantages, comme l'exonération à l'impôt sur le revenu de la plus-value immobilière éventuellement enregistrée sur la vente de l'habitation principale, ne sont pas négligeables. Auparavant, les résidences secondaires n'étaient pas taxées sur la plus-value réalisée après 15 ans de détention. Le gouvernement actuel avait reporté la taxation sur les plus-values jusqu'au 30<sup>ème</sup> anniversaire de l'achat.

Aujourd'hui, l'exonération totale intervient après un délai de détention d'une durée de 22 ans. Les abattements accordés interviennent après la 5<sup>ème</sup> année de détention du bien : 6 % par an après les 5 premières années, jusqu'à la 21<sup>ème</sup> année de détention. Cet abattement décroît à 4 % lors de la 22<sup>ème</sup> année de détention dudit bien. Il affecte la base de calcul de la plus-value, elle-même soumise à l'impôt sur le revenu. Les abattements afférents aux prélèvements sociaux sont distincts et variables : lorsqu'un bien a été détenu depuis plus de 22 ans, les 15,5 % seront exigés en totalité par l'administration fiscale, puisque le propriétaire vendeur devra « régler des prélèvements sociaux sur encore 72 %<sup>931</sup> du montant de la plus-value »<sup>932</sup>.

Pour relancer le marché immobilier, le gouvernement actuel a instauré un abattement exceptionnel de 25 %, qui s'applique aussi bien à l'impôt sur le revenu qu'aux prélèvements sociaux, pour toute vente intervenant entre le 1<sup>er</sup> septembre 2013 et la fin 2014<sup>933</sup>.

---

<sup>928</sup> Loi n° 62-903 dite loi Malraux.

<sup>929</sup> Réduction d'impôt calculée en fonction d'un pourcentage sur le montant des travaux engagés.

<sup>930</sup> <http://www.loi-malraux-immobilier.fr/>. V. P. Bruneau, T. Chouvelon, *Ingénierie fiscale du patrimoine : guide d'optimisation fiscale*, Ed. Formation Entreprise, 2009, p. 114. V. également, P. Fernoux, « La gestion fiscale du patrimoine », 16<sup>ème</sup> éd., coll. pratique d'experts, *Groupe Rev. fiduciaire*, 2011, p. 406.

<sup>931</sup> Abattement de 9 % par an au-delà de la 22<sup>ème</sup> année. Concernant les prélèvements sociaux, l'exonération des prélèvements sociaux sur le montant de la plus-value est totale après une détention de 30 ans du bien immobilier.

<sup>932</sup> C. de Francqueville, « Plus-values immobilières et impôt : un calcul complexe », Le blog fiscalité, <http://blog.bforbank.com/fiscalite/tag/plus-values-immobilieres/>, 10 septembre 2013.

<sup>933</sup> *L'Express*, « Plus-values immobilières: vous avez un an pour payer moins d'impôts », finances personnelles, 5 septembre 2013.

L'investissement immobilier montre bien que l'instabilité politique bouleverse toutes les stratégies fiscales des particuliers, aussi bien que des sportifs professionnels.

Notons que la Belgique est l'un des rares pays à exonérer les plus-values immobilières réalisées lors de la vente d'une maison secondaire<sup>934</sup>.

Nous pouvons déduire de ce qui précède que les changements opérés par le législateur peuvent bouleverser les stratégies fiscales engagées à moyen et long terme par le contribuable : c'est l'une des lacunes qui figurent dans le régime fiscal français.

L'exemple le plus probant est la mise en place d'une taxe supplémentaire, dès lors que la plus-value est supérieure à 50 000 €. Outre cette taxe, il convient de mentionner que les plus-values immobilières du contribuable sont déjà soumises aux prélèvements sociaux de 15,5 % et à un taux d'impôt sur le revenu de 19 %.

Nous avons pu constater que la création d'une SCI confère de nombreux avantages : la SCI est une société de personnes et reste donc soumise à l'impôt sur le revenu, à la différence des sociétés de capitaux. Cette société de personnes peut opter pour l'impôt sur les sociétés et bénéficier ainsi du taux réduit de 15 %<sup>935</sup>. Comme nous l'avons déjà précisé plus haut, n'oublions pas que les déficits intervenant dans une société soumises à l'IS sont reportables indéfiniment, et que l'imposition s'appliquera au nom de la société, et non pas au nom des associés qui la composent.

La société civile immobilière permet d'optimiser et de gérer le patrimoine du sportif professionnel. Elle se caractérise avant tout par sa souplesse et sa facilité de gestion, lesquelles se traduisent à plusieurs niveaux : en effet, les associés de la SCI (qui doivent être au nombre de deux au minimum), sont avantagés tant au niveau de la cession de parts de la SCI, que dans le financement du bien immobilier, qu'au niveau de la succession.

Si le financement s'effectue par l'octroi d'un prêt bancaire, il sera consenti au nom de la SCI. Aucun emprunt personnel ne sera requis auprès des associés, mais seulement une hypothèque ou un privilège pris sur le bien. Un apport personnel des associés au capital de la SCI peut également être effectué, placement en contrepartie duquel ils obtiendront des parts

---

<sup>934</sup> *Les Echos*, « Comment sont imposés dans le monde les revenus et les plus-values immobilières », mars 2013.

<sup>935</sup> Imposition du bénéfice à un taux réduit de 15 %, dans la limite de 38 120 €.

sociales. L'intérêt fiscal réside dans le fait que les intérêts d'emprunt peuvent être déductibles du loyer encaissé par la société civile immobilière.

La succession est facilitée par le montage suivant : une société civile immobilière est créée dans le but d'acquérir un immeuble ou un appartement. Les associés pourront plus facilement céder leurs parts en faisant donation de ces dernières à leurs enfants. Le régime de l'indivision et l'accord des indivisaires seront ainsi évités, puisque les statuts peuvent intégrer de nombreuses clauses et, notamment, des clauses de majorité<sup>936</sup>.

Certains contribuables particulièrement imaginatifs, tout en conservant la gérance de leur patrimoine via la SCI, cèdent à leurs enfants des parts grevées d'un gros emprunt. Grâce à cette opération, les droits de succession restant dus par les enfants seront minorés<sup>937</sup>. En effet, c'est la valeur de l'immeuble (déduction faite des dettes, des emprunts ou des montants des comptes courants détenus par les associés), qui est prise en compte, ce qui justifie le fait que les droits de succession restant à payer seront dérisoires.

Les statuts de la SCI déterminent ses règles d'organisation interne. Il est ainsi plus facile de gérer les investissements locatifs de type « Duflot » ou « Malraux » qui seront effectués par le sportif professionnel dans le cadre d'une SCI. En effet, même s'il cède peu à peu ses parts à ses enfants, le sportif pourra continuer à gérer son patrimoine par le biais de la SCI : il recourra, dans ce cas, à l'entremise d'une SCI familiale.

La cession de parts d'une société civile immobilière suit, par principe, le régime des plus-values immobilières, c'est-à-dire qu'elle relève du régime vu ci-dessus. Les parts sont exonérées d'impôts sur le revenu après 22 ans de détention. Néanmoins, la durée de détention se calcule à partir de la date d'acquisition ou de souscription des parts de la SCI<sup>938</sup>. Le législateur français n'a pas pris en compte la date d'entrée de l'immeuble dans le patrimoine de la société civile immobilière, comme c'est le cas actuellement pour un particulier propriétaire d'une résidence secondaire.

Le dernier point important qu'il convient de mettre en exergue, intéresse l'identification des risques. Le sportif professionnel qui se reconvertit en gérant d'entreprise

---

<sup>936</sup> V. P. Fernoux, « La gestion fiscale du patrimoine », 16<sup>ème</sup> éd., coll. pratique d'experts, *Groupe Rev. fiduciaire*, 2011, p. 453. Le coin des entrepreneurs, « Les avantages de la SCI », 15 juin 2011.

<sup>937</sup> *Capital*, « Les montages savants à la limite de la légalité », spécial impôts, avril 2013.

<sup>938</sup> L. Assous Legrand, « Les avantages et les inconvénients d'une SCI », <http://www.juritravail.com>, mai 2013.

peut scinder son patrimoine, en créant, par exemple, une SCI séparée qui isolera son patrimoine immobilier de la partie d'exploitation (il s'agit en quelque sorte de protéger son patrimoine personnel grâce à son patrimoine professionnel). En effet, en cas de difficulté économique, la SCI ne pourra pas être saisie, sauf si une clause d'agrément est introduite dans les statuts à cet effet, auquel cas la valeur des parts pourrait être saisie<sup>939</sup>.

Après avoir choisi d'investir dans de l'immobilier peu fiscalisé, le sportif pourra défiscaliser une partie de ses revenus, en optant pour la prise de participation au sein de l'industrie du cinéma.

## *Section 2 : la détention de parts de sociétés de financement dans l'industrie cinématographique et l'audiovisuel*

Disposition favorable, l'achat de parts dans des sociétés de financement du cinéma et de l'audiovisuel (SOFICA) autorise l'optimisation fiscale<sup>940</sup>.

Le sportif trouvera deux intérêts majeurs à ce placement : d'une part, il soutiendra le milieu artistique en favorisant la création et la production d'œuvres cinématographiques<sup>941</sup>, d'autre part, il obtiendra un avantage fiscal couplé à un rendement potentiellement issu de cette participation.

De plus, ces produits sont rares et réservés à une clientèle très aisée, telle que les sportifs de haut niveau. En outre, le cinéma français se porte bien et reste une valeur refuge en période de crise. Avec une croissance de 11 %, en 2014, par rapport à l'année précédente, et une demande toujours plus forte émanant de chaînes de télévisions toujours plus nombreuses, le cinéma déploie sa rentabilité sur le long terme.

---

<sup>939</sup> Kuckenburg Bureth et Associés, *La SCI est-elle intéressante pour les particuliers ?*

<sup>940</sup> V. P. Bruneau, T. Chouvelon, *Ingénierie fiscale du patrimoine : guide d'optimisation fiscale*, Ed. Formation Entreprise, 2009, p. 128.

<sup>941</sup> *Le figaro*, « Les Sofica, une niche fiscale au service du cinéma », 15 mai 2015.

Créées par la loi du 11 juillet 1985, « les *SOFICA* constituent des sociétés d'investissement destinées à la collecte de fonds privés consacrés exclusivement au financement de la production cinématographique et audiovisuelle »<sup>942</sup>.

Les articles 199 *unvicies* et 238 *bis* du Code général des impôts évoquent le traitement fiscal des souscriptions des parts de *SOFICA*.

Le principe réside dans le fait que ces sociétés participent au financement d'une vingtaine de films, à hauteur de 8 % du capital nécessaire, et perçoivent en retour une quote-part des revenus générés par le film (diffusion, exploitation des salles, vente de droits télévisés à l'étranger)<sup>943</sup>.

On décomptait 11 *SOFICA* actives en 2013, sachant que les montants collectés au sein de ces structures doivent être réinvestis, pour au moins 90 % de leur somme, dans le cinéma, ou plus généralement, l'audiovisuel.

Les *SOFICA* lancent un appel public à l'épargne permettant ainsi d'attirer l'attention d'éventuels souscripteurs sur le projet concerné. Rappelons qu'il s'agit de produits rares et prisés d'une clientèle que l'on pourrait qualifier de « haut de gamme »<sup>944</sup>. Des parts seront ensuite attribuées en contrepartie de cette souscription.

Il existe deux types de parts de *SOFICA* : les parts de *SOFICA* à prix de rachat garanti et les parts de *SOFICA* à prix de rachat non garanti. La différence entre les deux types de part réside dans la notion de garantie de prix de rachat. En effet, cette clause de protection est présente dans la mesure où toute souscription peut entraîner une perte d'argent. L'investisseur sera plus ou moins rémunéré en fonction du risque qu'il encourt. Cette garantie, qui permet d'éviter tout risque, présente un double enjeu : si elle permet de réduire le risque, elle ne permet pas, en revanche, de majorer le gain obtenu en cas de succès de la production cinématographique, puisque les sommes récupérées lors de la liquidation éventuelle des parts seront limitées au montant de « la garantie ».

---

<sup>942</sup> Site officiel du centre national du cinéma et de l'image animée : <http://www.cnc.fr>.

<sup>943</sup> V. P. Fernoux, « La gestion fiscale du patrimoine », 16<sup>ème</sup> éd., coll. pratique d'experts, *Groupe Rev. fiduciaire*, 2011, p. 204. V. *Le Figaro*, « Acquérir des parts de *SOFICA* et financer le cinéma, section économie », 26 octobre 2011.

<sup>944</sup> Seulement douze *SOFICA* étaient disponibles en 2010, 2011 et 2012.

Cette garantie consiste en la fixation d'un prix de rachat<sup>945</sup> déterminé à l'avance entre les souscripteurs et les organes de production du film, tels que Pathé, Gaumont<sup>946</sup>...

Le Centre national du cinéma et de l'image animée (CNC) indique que cette garantie est permise grâce à l'adossement<sup>947</sup> à une société, et précise que les « *SOFICA sont tenues de consacrer au moins 50 % de leurs investissements à des investissements non adossés*<sup>948</sup> ». Certaines SOFICA ont préféré renoncer à un adossement pour maximiser leur rentabilité, comme ce fut le cas de la Poste par l'intermédiaire de sa branche, la Banque postale. Depuis 2006, la Banque postale a ainsi créé six SOFICA et financé plus de 100 films français<sup>949</sup>.

Le principal avantage de ce procédé, outre le fait de souscrire des parts de SOFICA à un prix d'achat non garanti, est de nature fiscale.

En effet, les parts de SOFICA constituent un important moyen de défiscalisation<sup>950</sup>. Le législateur a accordé aux souscripteurs de ces parts une réduction d'impôt non négligeable, puisqu'elle atteint le montant de 36 % de l'investissement réalisé par le contribuable français, dans la limite de 18 000 €. Cette même réduction d'impôt est portée à 43 %<sup>951</sup>, lorsque la SOFICA s'engage à investir au moins 10 % de ses investissements dans des sociétés de production, avant le 31 décembre de l'année suivant celle de la souscription<sup>952</sup>. La réduction est accordée pour un même foyer fiscal et est, de plus, cumulable avec la souscription aux parts de « fonds de placement commun dans l'innovation » et de « fonds d'investissement de proximité ».

---

<sup>945</sup> Prix d'achat garanti à l'expiration d'une période de détention des parts de 8 ans.

<sup>946</sup> *La Tribune*, 15 décembre 2011.

<sup>947</sup> Un emprunt garanti par une société supérieure en cas de défaillance, dans le remboursement des intérêts, à la société adossée, est l'exemple le plus typique de l'adossement.

<sup>948</sup> Liste des SOFICA agréées en 2012 pour les investissements de 2013 : <http://www.cnc.fr>.

<sup>949</sup> La Banque postale, produits financiers proposés aux particuliers.

<sup>950</sup> P. Fernoux, *La gestion fiscale du patrimoine*, 16<sup>ème</sup> éd., coll. pratique d'experts, *Groupe Rev. fiduciaire*, 2011, p. 204.

<sup>951</sup> Loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010.

<sup>952</sup> Impôt sur le revenu : réduction liée à la souscription cinématographique ou audiovisuelle, service Public, administration française.

Cependant, pour bénéficier de ces avantages, le contribuable doit détenir les parts de SOFICA pendant une période de 5 ans au moins. Deuxièmement, les souscriptions ne doivent pas dépasser 25 % du revenu net global de son revenu<sup>953</sup>.

Depuis la fin de l'année 2010, les parts proposées sont des parts de SOFICA sans garantie de rachat. Toutefois, la réduction d'impôt accordée au titre de ces souscriptions entrera dans le calcul du plafonnement des niches fiscales. Ce plafonnement est d'aujourd'hui de 10 000 €.

Le sportif a tout loisir d'investir aussi dans un catalogue de films déjà existants. En effet, les films déjà tournés appartiennent à des sociétés qui les exploitent moyennant leur diffusion sur les chaînes télévisées, ou sous la forme de VOD ou de DVD loués ou vendus à l'échelle internationale. Chaque passage télévisé génère des recettes pour la société propriétaire de ce catalogue. De son côté, le sportif n'encourt aucun risque industriel ou commercial, puisque le film est déjà connu. Il s'agit donc d'un investissement sécurisé et possédant une forte rentabilité pouvant aller jusqu'à 10 % annuels de la valeur du catalogue<sup>954</sup> et un actif dont la valeur de revente reste établie dans le temps<sup>955</sup>.

Cet investissement est réalisé dans le cadre de la loi de défiscalisation TEPA<sup>956</sup> : le sportif obtiendra automatiquement soit une réduction d'impôt de 50 % de son investissement, soit une réduction d'impôt de 18 %, venant en déduction de son impôt sur le revenu.

De surcroît, les producteurs de films indépendants, qui sont désireux de relancer la diversité artistique de l'industrie du cinéma français, font de plus en plus appel aux fonds privés pour financer leurs projets. Les films sont produits par et pour les spectateurs, et bénéficient d'une plus grande liberté artistique. Ce système de financement s'inspire de la première industrie cinématographique mondiale, le cinéma américain. C'est de cette façon et dans cet esprit-là que le sportif pourra devenir partie prenante de la co-production d'un film.

---

<sup>953</sup> F. Lefebvre, *Mémento pratique fiscal*, « Souscription au capital de Sofica », 2012, p. 58.

<sup>954</sup> L'investisseur touchera au prorata de son investissement, toutes les recettes générées par le film sur tous supports (salles, vidéo, télévisions), le tout en France comme à l'étranger.

<sup>955</sup> À terme, les investisseurs toucheront 50 % de la revente du catalogue, dont la valeur sera calculée par les experts du CNC.

<sup>956</sup> Loi n° 2007-1225 du 21 août 2007.

Toutefois, et malgré les mesures avantageuses que nous venons d'exposer, reconnaissons le fait que, bien souvent, les joueurs professionnels privilégient l'entente avec leurs clubs quant au choix du mécanisme de défiscalisation d'une partie de leur salaire, notamment dans le cadre du mécénat.

### *Section 3 : Le mécénat comme technique de défiscalisation*

Une autre technique de défiscalisation, dont la pratique est grandissante dans le monde du sport professionnel, est le mécénat. Ce procédé est de plus en plus mis en avant par les clubs sportifs : il relève donc bien d'une véritable stratégie fiscale.

Cette technique a toujours existé, mais avec l'arrivée de plusieurs investisseurs milliardaires en France (la famille royale du Qatar, la présence d'oligarques russes, de l'Azerbaïdjanais monsieur Hafiz Mammadov...) et le recrutement de stars, elle permet aux célébrités et à leurs clubs de bénéficier d'importantes réductions d'imposition.

L'exemple le plus topique à cet égard est celui de M. David Beckham. Selon le classement Forbes, en 2012, M. Beckham était le footballeur le mieux rémunéré, devant l'Argentin Lionel Messi et le Portugais Cristiano Ronaldo.

M. Beckham avait été recruté à l'hiver 2012, pour une durée de 5 mois, par le Paris Saint-Germain. Il nous semble peu utile de rappeler que de nombreuses conventions fiscales de non-double imposition exonèrent le contribuable du paiement de l'impôt, dès lors que celui-ci réside moins de 183 jours dans un pays. De surcroît, M. Beckham n'était pas résident français, puisqu'il possédait sa résidence principale en Angleterre (son domicile et sa résidence fiscale étaient donc britanniques au regard de l'administration fiscale). À ce titre, il logeait, avec sa famille, dans un hôtel parisien pendant la durée du contrat qui le liait au club du Paris Saint-Germain : il n'avait donc acquis aucun bien immobilier sur le territoire français.

Ce contrat d'une durée de 5 mois liait M. Beckham au club parisien, moyennant une rémunération de 800 000 € bruts mensuels. Cependant, le joueur ne désirait pas percevoir la



totalité de son salaire, mais seulement un montant de 2 800 €<sup>957</sup>, soit un total de 14 000 € pour 5 mois. La partie restante (soit la quasi totalité) dudit salaire était donc versée à des œuvres caritatives, comme l'hôpital Necker de Paris qui est partenaire de la fondation du Paris Saint-Germain. En contrepartie de son salaire, le footballeur britannique exerçait une activité salariée pour le compte d'un employeur établi en France.

Cependant, il convient de se demander si le joueur avait eu la libre disposition de ces sommes : avaient-elles transité dans son patrimoine et plus précisément, avaient-elles été inscrites sur son compte bancaire ?

En effet, si le joueur en avait eu la libre disposition, il aurait été imposé sur l'ensemble de ses revenus de source française, au sens de l'article 4 A du Code général des impôts : « *les personnes dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française* ».

Concernant l'imposition de son revenu, si M. Beckham avait perçu ces sommes et les avait dans un second temps reversées à une œuvre caritative, il aurait bénéficié d'une réduction d'impôt de 66 % de leur montant, dans la limite de 20 % de son revenu imposable.

Toutefois, l'attribution de cette réduction d'impôt à M. Beckham reste compromise, dans la mesure où l'article 200 du CGI la subordonne à la domiciliation en France du contribuable, au sens de son article 4B : « *ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu égale à 66 % de leur montant les sommes prises dans la limite de 20 % du revenu imposable qui correspondent à des dons et versements, y compris l'abandon exprès de revenus ou produits, effectués par les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B, au profit... b. D'œuvres ou d'organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, notamment à travers les souscriptions ouvertes pour financer l'achat d'objets ou d'œuvres d'art destinés à rejoindre les collections d'un musée de*

---

<sup>957</sup> Minimum prévu par la Charte du football professionnel dans son art. 759 repris par <http://www.toutsurlesimpots.com>, « Comment Beckham échappait à l'impôt ». Barème minimum fixé par nombre de points pour un contrat élite.

*France accessibles au public, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises* »<sup>958</sup>.

Cette notion de libre disposition des revenus a été invoquée à plusieurs reprises par la jurisprudence française. En effet, dès lors qu'un revenu devient disponible, il est en principe imposable.

Il convient de mentionner que, si un revenu est retiré à son bénéficiaire, cette mesure demeure sans incidence sur la disponibilité du revenu. Le cas le plus courant se produit lorsqu'un prix de vente a été saisi par un créancier : il est censé être appréhendé par le vendeur et, par conséquent, il est susceptible de dégager une plus-value.

Le fait que des revenus soient encaissés par un mandataire ne fait pas obstacle à leur disponibilité. Une décision du Conseil d'État en date du 22 juin 2011 illustre cette notion de disponibilité : elle concerne le tennisman Boris Becker. En l'espèce, les revenus étaient censés être encaissés par le tennisman et restaient donc considérés comme disponibles. Dans son considérant, le Conseil d'État affirme « *que lorsqu'un contribuable a confié à un tiers le soin d'encaisser ses revenus professionnels, les sommes versées à ce tiers sont réputées être aussitôt mises à la disposition du contribuable, quelles que soient la date et les modalités de leur reversement effectif* »<sup>959</sup>.

Si nous appliquons cet arrêt aux faits concernant M. Beckham, nous constatons que l'administration fiscale aurait pu procéder à un redressement, au motif que les sommes transitaient par son patrimoine : en vérité, elles étaient bel et bien à sa disposition.

D'autres exemples jurisprudentiels concernent des sommes inscrites en compte courant : l'administration fiscale peut considérer alors qu'elles sont disponibles et d'ores et déjà imposables. Cependant, le contribuable conserve la faculté de prouver qu'il se trouvait dans l'impossibilité matérielle de percevoir les sommes, notamment lorsque la trésorerie de la société ne le permettait pas (cas d'une trésorerie négative ou couvrant à peine le besoin en fond de roulement, par exemple).

L'inscription de dividendes dans un compte collectif dénommé « dividendes à payer », met en exergue cette question de libre disposition des revenus. Dans ce cadre, le

---

<sup>958</sup> C.E., 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s.-s., 16 mars 2011, n° 329945, *Association Union sociale Maritime*, concernant les dons ouvrant droit à réduction d'impôt.

<sup>959</sup> C.E., 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s., 22 juin 2011, n° 319240, *Boris Becker*.

Conseil d'État a affirmé que « l'inscription de dividendes dans un compte collectif d'actionnaires de dividendes à payer ne peut être regardée comme entraînant la distribution effective des sommes concernées, dès lors qu'une telle écriture comptable n'a pas, par elle-même, pour effet d'autoriser les bénéficiaires des distributions à prélever la part des dividendes qui leur revient »<sup>960</sup>. En effet, il n'y avait pas eu de mise à disposition des sommes car les bénéficiaires n'étaient pas individualisés.

Outre la réduction d'impôt dont pouvait éventuellement bénéficier M. Beckham, il nous semble que l'intérêt réel de cette stratégie jouait plutôt en faveur du club, qui pouvait bénéficier ainsi d'une réduction d'impôt beaucoup plus importante.

Au titre du mécénat d'entreprise, le club du Paris Saint-Germain peut verser directement la somme à l'hôpital parisien (qui est un organisme d'intérêt général). Ainsi, le club bénéficiera d'un avantage fiscal consistant en une réduction d'impôt égale à 60 % des montants engagés, dans la limite de 5 pour 1000 du chiffre d'affaires encaissé hors taxes<sup>961</sup>. Cette hypothèse est la plus plausible pour le club parisien qui, en quelque sorte, verrait la base de ses bénéfices imposables diminuée par cette réduction d'impôt<sup>962</sup>. À titre d'exemple, le salaire du joueur Zlatan Ibrahimovic, qui est de 14 millions d'euros nets annuels, coûte en réalité au club du Paris Saint-Germain la somme de 92 millions d'euros par an<sup>963</sup>. Si le club peut diminuer la base de son imposition, il ne s'en privera évidemment pas.

En contrepartie, les avantages proposés au joueur sont multiples et variés : en effet, la notoriété du joueur ne peut que s'accroître auprès de l'opinion publique lorsque celui-ci conduit une action d'intérêt général. En outre, il est juste de rappeler qu'un joueur comme David Beckham perçoit 27 millions d'euros sur les 34 millions d'euros annuels<sup>964</sup> générés au titre de son droit à l'image.

---

<sup>960</sup> C.E., 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s.-s., 15 avril 2011, n° 310272 relatif à l'imposition des dividendes de la SA *Dispasud*.

<sup>961</sup> Article 238 *bis* du CGI.

<sup>962</sup> Le Paris Saint-Germain est constitué sous forme de société anonyme. Il est en conséquence soumis à l'impôt sur les sociétés.

<sup>963</sup> *Le Figaro*, « PSG: Beckham offrirait son salaire pour éviter les impôts », 3 février 2013.

<sup>964</sup> *L'Express*, « Ce que David Beckham gagne à jouer « gratuitement » au PSG »,

<http://www.lexpansion.lexpress.fr>, 1<sup>er</sup> février 2013.

La gestion de la totalité des revenus issus du droit à l'image est, elle aussi, assurée par une société<sup>965</sup> qui administre la licence de M. Beckham et le rémunère, via la distribution de dividendes. D'autres sportifs, comme Lionel Messi, ne bénéficient pas d'une telle aura : le joueur du club de Barcelone est soupçonné de fraude fiscale. À ce sujet, le quotidien espagnol « El mundo » affirme que « *Messi salit son image en trichant pour éviter de payer son impôt* ».

Des sponsors comme Adidas, Samsung, H&M, versent des sommes importantes à David Beckham. Notons également à ce propos, que ce dernier a négocié une taxe de 20 % sur les revenus issus de la vente de maillots floqués à son nom. Ces 20 %, qui correspondent à des « royalties », sont applicables sur le prix de chaque maillot vendu à son effigie.

Si les sommes précitées transitent par le compte de M. Beckham, l'administration fiscale est donc en droit de lui imposer un redressement fiscal et de réclamer son dû. Cependant et compte tenu du fait que le lobby du club parisien est très puissant, cette formalité, pourtant légitime, pourrait heurter l'opinion publique, si un redressement venait à être opéré. Le seul moyen offert au Paris Saint-Germain consiste à se protéger moyennant la production d'écrits, d'accords et d'échanges avec l'administration fiscale française, et qui feraient foi en cas de contestation. Toutefois, nous constatons que, malgré cette stratégie, peu de sportifs rétrocèdent une partie de leur salaire à des œuvres d'intérêt général, bien que des valeurs comme l'intégrité et la solidarité soient constitutives de l'éthique sportive.

---

<sup>965</sup> Société Footwork Production.

## CONCLUSION

Au cours du 20<sup>ème</sup> siècle, le sport a connu de profondes mutations avec la professionnalisation et la médiatisation, deux phénomènes qui sont intimement liés. L'entrée dans l'ère professionnelle a amené les acteurs du monde sportif à se restructurer pour construire un modèle de développement adapté à leur nouvel environnement. De préférence aux résultats sportifs, les acteurs du monde sportif privilégient aujourd'hui les objectifs économiques, avec la diversification des sources de revenus et la création d'un environnement favorable à la venue d'investisseurs. La médiatisation a bouleversé le modèle économique du sport, en particulier celui du sport collectif. Elle constitue une source de revenus considérable pour les clubs avec les droits de retransmission et le merchandising. Elle représente aussi un coût très élevé en favorisant une logique inflationniste pour attirer les joueurs les plus médiatiques, avec la nécessité pour les clubs de proposer des salaires toujours plus élevés. Le football est le sport qui est le plus touché par ces évolutions liées à la professionnalisation. En effet, il s'agit du sport le plus populaire en Europe et à travers le monde et il bénéficie de ce fait d'un potentiel médiatique très élevé, source de revenus considérables.

Dans un contexte fortement concurrentiel en Europe depuis l'arrêt *Bosman*, les acteurs du monde de football doivent mettre en œuvre de nouvelles stratégies pour s'adapter à leur environnement. Il s'agit pour les clubs professionnels de diversifier leurs sources de revenus, de développer une stratégie médiatique basée sur l'achat de talents et de limiter les coûts liés à leur activité. L'attractivité d'un territoire devient un élément déterminant pour les acteurs, en particulier pour les sportifs, mais aussi pour les Ligues et les Fédérations qui organisent les compétitions. Les premiers, compte tenu de la brièveté de leur carrière, cherchent à maximiser leurs revenus, tandis que les seconds œuvrent à la mise en place d'un environnement favorable qui soit attractif pour les investisseurs.

Compte tenu de ces évolutions, il existe d'importants décalages entre le nouvel environnement économique des clubs professionnels et la réglementation s'appliquant aux acteurs du monde sportif. Ainsi, comme nous l'avons démontré dans cette thèse, le statut

fiscal des clubs sportifs s'avère inapproprié en raison des nouveaux enjeux liés au sport professionnel. La fiscalité française est particulièrement contraignante et compte tenu des fortes disparités existant au niveau européen, un déficit global d'attractivité du sport français, et en particulier du football, est constaté. Le contexte de libre circulation qui entoure les sportifs professionnels depuis l'arrêt *Bosman* favorise une fuite importante des footballeurs français vers des destinations considérées comme plus attractives en Europe. L'optimisation fiscale est ainsi largement utilisée par les sportifs professionnels et notamment les footballeurs afin de limiter le montant de leur taux d'imposition, particulièrement élevé en France comparativement aux pays européens, et qui constitue un élément important du déficit d'attractivité du football français.

L'arrêt *Bosman* a accru la mobilité des sportifs professionnels vers des championnats fiscalement plus avantageux. Une partie de leur rémunération et de leurs avoirs était ainsi délocalisée dans les territoires susvisés. Cet arrêt a, en outre, eu des conséquences sur la compétitivité des clubs de football français. Les charges fiscales que nous avons étudiées dans cette thèse et qui sont inhérentes aux clubs et aux sportifs professionnels, ont permis de mesurer d'une part, les conséquences de la fiscalité sur le développement des clubs professionnels et d'autre part, d'éclairer le statut fiscal du sportif professionnel ainsi que les stratégies fiscales qu'il conduit.

La fiscalité française applicable aux clubs de football est sensiblement plus lourde que celle imposée aux clubs européens des championnats allemands, italiens et anglais. En effet, des taxes spécifiques, telles que la taxe Buffet, la taxe sur les spectacles<sup>966</sup> ou plus récemment, la « taxe à 75 % », sont supportées par les sociétés sportives. Ce n'est donc pas le taux d'imposition à l'IR qui est pénalisant pour les clubs français, puisque la France reste sur ce point derrière de nombreux autres pays européens tels que le Portugal, l'Allemagne, l'Italie et le Royaume-Uni, mais bien les charges sociales. Par ailleurs, les décisions gouvernementales font une grande place à la solidarité du monde du football professionnel vis-à-vis des autres associations sportives, par le biais de la redistribution d'une partie des droits télévisés. De plus, certaines dispositions législatives, telles que la taxation des clubs à 75 %, pénalisent

---

<sup>966</sup> Cette taxe a été supprimée le 1<sup>er</sup> janvier 2015 et a été remplacée par un taux unique de TVA à 5,5 %.

fortement les clubs français de Ligue 1 : pourtant, cette taxation n'alimentera que de manière anecdotique les finances publiques.

Toutefois, le législateur a pris conscience de cette spécificité sportive. Bien que la taxation à 75 % soit plafonnée à 5 % du chiffre d'affaires des clubs professionnels, le régime de « l'impatriation » permet aux clubs français de rester compétitifs. Cette mesure fiscale attractive était précédemment associée à une mesure sociale de faveur, instaurée par le droit à l'image collective, ou DIC. Le DIC a cependant été supprimé au 1<sup>er</sup> juillet 2010, bien que ce dispositif ait permis aux clubs, par le passé, de recruter des joueurs de niveau international.

Par cette mesure, le législateur a démontré son attention à l'égard de la personne du sportif professionnel. Ainsi, un dispositif de lissage des revenus a été codifié et attribué au sportif une taxation spécifique ainsi qu'un pécule de fin de carrière censé faciliter sa reconversion. De nombreux projets et études comparent la situation du sportif professionnel à celle de l'artiste, sans toutefois les distinguer variablement, ni les assimiler sur le plan juridique et fiscal<sup>967</sup>. Les stratégies fiscales évoquées ci-dessus sont également bouleversées par l'imprévisibilité des lois de finances et par la complexité du Code général des impôts.

En l'état actuel des choses, il n'existe aucune visibilité fiscale et financière pour le contribuable, et particulièrement pour le sportif professionnel. À titre d'exemple, nous pouvons évoquer l'hypothèse de la taxation des produits d'épargne par le biais des assurances vie, produits qui étaient intégrés dans le calcul du plafonnement de l'ISF. Certes, nous pouvons nous réjouir de l'abandon de cette mesure, mais nous devons parallèlement regretter l'absence d'une forme d'équilibre pérenne dans le paysage fiscal français. Il appartient donc à l'avocat du joueur de créer des structures, que l'on pourra qualifier de « professionnelles », pour que ses revenus figurent en dehors de l'assiette de l'ISF. De plus, cette absence de visibilité se traduit par une réticence des sportifs à investir en France (détention de titres, SOFICA) et parfois, par un « revirement » fiscal (durée d'allongement de la détention des

---

<sup>967</sup> V. en ce sens, J.-P. Karaquillo, « Sportifs, artistes : une assimilation inappropriée », *Jurisport* n° 113, octobre 2011, p. 34, comm. C.E., 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s., 22 juin 2011, n° 319240.

placements immobiliers secondaires pour prétendre à une exonération des plus-values y afférentes). À ce sujet, il semblerait que les « échéances » des politiques soient très différentes de celles des professionnels entrepreneurs : elles sont électorales pour les uns et patrimoniales pour les autres, avec un terme qui devient de ce seul fait bien plus long. Les politiques gouvernementales diffèrent sur ce point des politiques entrepreneuriales. C'est une des raisons qui justifient l'intervention d'un gestionnaire de patrimoine et d'un avocat fiscaliste qui peuvent et doivent apporter une réelle plus-value dans le déroulement global de la carrière du sportif. L'avocat fiscaliste devra, par exemple, vérifier les fiches de paie (commissions d'agent, réfections, régime d'impatriation, retenue à la source.), pour comparer si le salaire net reçu par le joueur correspond au salaire net promis par le club. La relation avocat-agent<sup>968</sup>, qui est tout à fait complémentaire, ne doit pas entraver le bon déroulement de la carrière du sportif.

L'absence d'harmonisation au niveau européen offre de nombreuses possibilités d'optimisation fiscale. Ainsi, la mise en place d'une société de droit à l'image à l'étranger est une pratique courante (holding patrimoniale)<sup>969</sup> pour limiter le taux d'imposition des revenus d'un sportif professionnel. Malgré les efforts engagés par les administrations fiscales pour favoriser un échange automatique de renseignements portant sur les situations fiscales des contribuables, l'environnement fiscal particulièrement favorable concernant la circulation des redevances issues de la propriété intellectuelle (*Cf.* Réglementation relative au Grand-Duché du Luxembourg) continue à être exploité massivement.

L'optimisation fiscale est largement utilisée dans le sport professionnel, compte tenu des rémunérations élevées qui sont issues de l'activité sportive. En effet, de nombreux sportifs professionnels, à l'instar des cadres supérieurs formés dans nos universités qui migrent, pour nombre d'entre eux, vers des cieux plus cléments (la City de Londres en est un bel exemple),

---

<sup>968</sup> La profession d'agent est une activité commerciale, d'intermédiation. L'avocat ne peut pas être agent sportif, mais seulement mandataire sportif : ce n'est pas le même métier, cela ne concerne pas les mêmes obligations (respect des règles déontologiques, honoraires de résultat pour les avocats, pourcentage de rémunération pour les agents).

<sup>969</sup> Rapport de la Commission sur le régime fiscal des sociétés holding, Intertax, 1957, p. 57. v. N. Guyen Phu Duc, *La fiscalité internationale des entreprises*, éd. Masson, 1985, p. 324.



pour ouvrir des comptes bancaires<sup>970</sup>. Ces montages fiscaux s'effectuent parfois à la limite de la légalité. Ainsi certains sportifs ont-ils été compromis dans des affaires de fraude fiscale, avec en corollaire un fort impact médiatique comparable à celui de l'« affaire Cahuzac ». L'exemple de l'affaire Lionel Messi<sup>971</sup>, dans un pays en crise comme l'Espagne, permet de démontrer à quel point ce sujet est sensible. Rappelons que le joueur est soupçonné d'évasion fiscale pour les exercices 2007, 2008, et 2009<sup>972</sup> : la fraude fiscale à l'impôt sur le revenu s'élèverait à plus de 4 millions d'euros. C'est aussi le cas du président du club du Bayern Munich, vainqueur de la dernière édition de la Ligue des Champions : M. Uli Hoeness a reconnu avoir commis une faute grave, après avoir caché de l'argent en Suisse<sup>973</sup>. Acteur de la vie publique allemande et ami de la Chancelière Angela Merkel, qui s'est dit « déçue », il s'est dénoncé au fisc allemand après avoir omis de déclarer des intérêts sur des avoirs situés en Suisse. Il est de ce point de vue paradoxal de constater que la pression fiscale, dont le motif serait louable s'il était mesuré, a engendré par ses effets pervers des comportements contraires aux valeurs censées être véhiculées par les sportifs qui en sont pourtant les gardiens.

L'harmonisation fiscale en Europe constituerait un puissant levier au service d'une meilleure équité dans les compétitions européennes. En effet, il nous semblerait judicieux de prendre en compte, en Europe, certains éléments fiscaux et sociaux tels que la notion de taux moyen de charges sociales, pour converger vers davantage de justice économique. Dans quel sens devrait s'effectuer cette convergence ? Si l'on part du constat que la France est le pays qui a la charge fiscale la plus lourde, il semble évident que cette dernière doit aller vers ses voisins européens. Cependant, les acquis sociaux en France sont attractifs pour ces derniers. Une harmonisation européenne devrait, selon nous, s'opérer au milieu du gué pour profiter des avancées des uns et des autres.

---

<sup>970</sup> L'administration française a créé en 2009 le fichier « Evafisc », qui centralise les informations détenues sur les comptes bancaires ouverts à l'étranger.

<sup>971</sup> L. Messi est le 10<sup>ème</sup> sportif le mieux payé au monde selon le classement *Forbes*.

<sup>972</sup> *Ladepeche.fr*, « Messi, soupçonné de fraude fiscale, est innocent, affirme le club de Barcelone », 13 juin 2013.

<sup>973</sup> *Quotidien Libération*, « Bayern Munich : Le président Uli Hoeness, accusé de fraude fiscal », 30 juillet 2013.

Au-delà de la question fiscale, la France souffre d'un déficit global d'attractivité pour le sport professionnel et en particulier, le football. La réglementation concernant l'endettement des clubs s'avère ainsi fortement préjudiciable pour leur développement. L'exemple du club du Mans illustre de façon flagrante cette distorsion de concurrence. Placé en liquidation judiciaire et rétrogradé en championnat de France amateur pour une dette de 14 millions d'euros, Le Mans football club évoluait pourtant, quelques années plus tôt, en Ligue 1 de football. La DNCG a joué un rôle majeur dans le contrôle de la « santé financière » du club manceau. L'absence, dans les autres pays européens, d'organes de contrôle du football professionnel comparables aux organes français, introduit une distorsion de concurrence qui se traduit par des facilités d'endettement beaucoup plus grandes. La présence d'organes de contrôle similaires à la DNCG pourrait constituer un élément important qui favoriserait une meilleure harmonisation au niveau européen. Cette mesure permettrait également de garantir une meilleure santé financière des clubs européens. À ce titre, notons que la gestion des clubs de football allemands est un modèle dont les clubs européens pourraient s'inspirer.

En outre, la réduction des charges salariales doit constituer une priorité pour le législateur, et ce dans l'intérêt des clubs professionnels français dont la compétitivité en dépend largement. Certes, l'harmonisation des charges sociales<sup>974</sup> est difficile et fastidieuse dans le cadre communautaire, mais l'abaissement des prélèvements obligatoires<sup>975</sup> supportés par les sociétés sportives, pourrait les dissuader d'opérer des montages frauduleux, comme ce fut le cas avec la problématique des primes de départ ou d'arrivée. Une approche comparative européenne a permis d'analyser le paradoxe existant entre le monde des affaires et l'application des dispositifs fiscaux dérogatoires.

Une harmonisation fiscale est inéluctable, mais reste toutefois utopique pour de nombreux praticiens. Pourtant, cette régularisation aurait dû être effectuée avant la décision *Bosman*. La problématique de l'harmonisation fiscale et sociale a d'ailleurs ressurgi avec la

---

<sup>974</sup> Les charges patronales atteignent en France 38 % du salaire brut, tandis que les charges salariales atteignent un taux de 22 %, soit un total d'environ 60 %. Prenons en comparaison l'Angleterre, dont le championnat est l'un des meilleurs d'Europe : les charges patronales et salariales atteignent respectivement 10 % et 12% du salaire brut.

<sup>975</sup> Le taux des prélèvements obligatoires a atteint en 2013, un taux de 46,3 % du PIB.

mise en place du règlement du fair-play financier. Malgré les critiques qu'ils ont formulées, les clubs de football ont adopté le règlement sans le contester. Pour le futur, ce règlement devra néanmoins être réajusté. Au prix d'une rigueur financière et moyennant les différentes recommandations que nous venons de préconiser, les clubs français pourraient légitimement rivaliser avec les autres clubs européens.

De même, le législateur français doit autoriser l'intervention d'actionnaires étrangers au sein du domaine sportif, en favorisant l'accès au capital des sociétés sportives. En effet, l'entreprise unipersonnelle sportive à responsabilité limitée ne permet pas l'intervention d'actionnaires qui voudraient financer une équipe. Certaines structures sociétaires actuelles sont trop contraignantes (pression de l'association sur la société sportive, contraintes des statuts types) et ferment l'accès à l'épargne publique. En outre, un effort important de modernisation de l'environnement juridique doit être réalisé, lequel suppose notamment le développement de formes de financement mieux adaptées au marché du football, telles que le « naming » des stades, ou bien de procéder à l'aménagement (fortement souhaitable) du champ d'application de la loi Evin (cet aménagement serait strictement limité et encadré pour permettre uniquement la publicité des marques d'alcool et de tabac à l'intérieur des stades).

Dans cette période de transition, l'avocat fiduciaire est un acteur émergent et a vocation à devenir le partenaire privilégié des clubs sportifs pour toutes les opérations qui encadrent le rachat des clubs. En effet, au cours des dernières années et en raison d'une carence de la régulation et de l'insuffisance d'outils juridiques appropriés, de nombreux clubs ont vu leur pérennité remise en cause par des opérations de rachat mal dirigées : opérations conduites par des investisseurs étrangers et qui se sont soldées par un échec, par exemple (nous pouvons évoquer le cas des investisseurs japonais qui avaient repris sans succès le Grenoble Foot 38, ou l'arrivée avortée de monsieur Jacques Kachkar à l'Olympique de Marseille...)<sup>976</sup>.

---

<sup>976</sup> T. Granturco, avocat en droit du sport, « Maillol, Kachkar et ces autres mythomanes qui font mal au football », *Le Huffington Post*, 4 mars 2015. [http://www.huffingtonpost.fr/thierry-granturco/arnaques-dirigeants-clubs-football\\_b\\_6798400.html](http://www.huffingtonpost.fr/thierry-granturco/arnaques-dirigeants-clubs-football_b_6798400.html)

En se posant en qualité de garant de la stabilité et de la pérennité du club, l'avocat fiduciaire peut permettre aux clubs de sport professionnels de limiter le risque lié à un rachat, en dissociant les intérêts du club de ceux de l'actionnaire. L'avocat fiduciaire peut instaurer un certain nombre de garanties : il mettra ainsi à l'abri une partie des titres du club de football et ne les rétrocédera aux futurs acquéreurs que si ces derniers respectent leurs engagements. L'application d'un schéma fiduciaire autoriserait la restitution des titres aux investisseurs au fur et à mesure que ces derniers rempliraient et respecteraient leurs engagements initiaux. Lesdits engagements peuvent revêtir différentes natures, mais ils seront sportifs avant tout, et seront clairement définis dans la convention de fiducie. Ce schéma fiduciaire est pertinent dans son objectif car il permet de limiter au maximum l'exposition financière du cédant et de contrôler le respect des engagements financiers et sportifs du cessionnaire.

De telles restructurations sont importantes car les cédants sont souvent issus de grandes fortunes familiales françaises (la famille Michelin pour le Clermont foot, la famille Peugeot pour le FC Sochaux Montbéliard, la famille Pinault pour le Stade Rennais...) qui veulent toutes conserver un droit de regard sur les futurs projets sportifs de leurs actionnaires. Ces familles se doivent, en effet, de préserver l'héritage sportif associé à leur propre histoire, tout en cherchant à améliorer la compétitivité de leurs clubs. Le schéma fiduciaire est alors particulièrement adapté, puisqu'un tiers « protecteur » détient un droit de regard sur les opérations sportives. Le schéma permet d'assurer, de la manière la plus optimale, la transition de propriété du club ainsi que le changement de gouvernance.

Par ailleurs, soulignons le fait que la nécessaire rénovation des stades français pour l'Euro 2016 aurait toutes les raisons de s'inspirer du modèle anglo-saxon, en offrant des services similaires à ceux des stades anglais. Le football français doit saisir cette opportunité pour bénéficier de partenariats et de subventions qui sont indispensables à la relance de sa compétitivité. Cette conception économique du football facilitera d'une part, le développement du secteur amateur (construction de nouvelles structures sportives, conservation des jeunes talents grâce à la signature de contrats *élite*<sup>977</sup>, et permettra d'autre part, à l'association, de préserver ses prérogatives, sans entraver le développement de la

---

<sup>977</sup> Contrat d'une durée de 5 ans consistant à faire évoluer le jeune joueur formé au club en qualité de stagiaire pour les deux premières années de son contrat, puis en tant que professionnel pour les trois années restantes.

structure professionnelle (nous rappelons à ce propos la problématique liée à la détention du numéro d'affiliation lors des compétitions sportives et aux droits portant sur les signes emblématiques du club sportif).

Grâce à de telles mesures, le football français redeviendra attractif sur la scène nationale, tout autant que sur la scène internationale. Les droits télévisés procurés par les diffuseurs ne pourront que progresser, même si, actuellement, la Ligue 1 de football peine à obtenir des droits télévisés considérables pour la diffusion de compétitions sportives à l'étranger<sup>978</sup>. La France pourra redevenir une vraie nation de football si elle compte en son sein des clubs capables de disputer et de gagner des compétitions européennes. Le championnat de France saura alors se montrer fortement compétitif, en s'appuyant sur des joueurs de haut niveau et des centres de formation d'excellence.

Depuis quelques années, nous assistons au développement d'une pratique qui concerne beaucoup de jeunes footballeurs issus des centres de formation des clubs<sup>979</sup>, et qui contrarie les instances européennes et internationales (UEFA, FIFA)<sup>980</sup>. En effet, de nombreux clubs cèdent une partie des droits de leurs joueurs à un ou plusieurs fonds d'investissement partenaires (certains clubs créent même leur propre fonds d'investissement). Cette pratique est interdite en France et en Angleterre, mais reste bien en vigueur en Espagne, en Italie, en Allemagne et au Portugal. Or, la « vente » de parts à un fonds d'investissement contribue à rendre opaque l'identité des véritables détenteurs des droits afférents au joueur. Enfin, certaines cessions de parts interviennent entre différents fonds d'investissement. Rappelons à ce sujet que le club dans lequel évolue le joueur ne peut posséder qu'une infime partie des

---

<sup>978</sup> Classement européen des droits télévisés, <http://www.ecofoot.fr>, « La Ligue 1 ne gagne actuellement que 30 millions d'euros par an sur les droits internationaux ». Le dernier club composant le classement de la première Ligue anglaise dispose des ressources financières relatives à des droits télévisés plus importantes que la première équipe de Ligue 1. Consultable sur <http://rmcsport.bfmtv.com/football/les-clubs-anglais-beneficiaires-pour-la-premiere-fois-en-15-ans-871848.html>

<sup>979</sup><http://www.sofoot.com/messi-est-le-grand-coupable-de-la-vente-d-enfants-footballeurs-178417.html> ;  
[http://eurovisions.eurosport.fr/football/liga/2013-2014/liga-comment-le-barca-a-mis-la-main-sur-le-marche-des-enfants-footballeurs\\_sto4200431/story.shtml](http://eurovisions.eurosport.fr/football/liga/2013-2014/liga-comment-le-barca-a-mis-la-main-sur-le-marche-des-enfants-footballeurs_sto4200431/story.shtml)

<http://www.tdg.ch/CM2014/coulisses/La-traque-du-futur-Neymar/story/14218891>.

<sup>980</sup> Ce procédé contournerait les règles du fair-play financier.

droits du sportif. Ces fonds d'investissement<sup>981</sup> sont souvent décriés car ils sont basés dans des paradis fiscaux et n'ont généralement qu'un seul dessein : réaliser une plus-value sur la « revente » ultérieure du joueur.

Certes, ce mécanisme de tierce propriété est critiqué, mais il peut constituer néanmoins un mécanisme de financement efficace pour les clubs professionnels et amateurs. En effet, de nombreux clubs connaissent des difficultés financières, et l'arrivée de mécènes personnes physiques, voire l'autorisation de financement par des personnes morales, ouvrent des perspectives qui sont très attendues. Prenons l'exemple du footballeur Neymar da Silva Santos Júnior, plus connu sous le nom de Neymar : des tiers ont investi dans son club formateur pour qu'il puisse y demeurer, son club étant dans l'incapacité de s'aligner sur les salaires proposés par les grands clubs européens. Le sportif a même pris un intéressement sur ce futur transfert et bénéficié d'une revalorisation salariale. Le TPO<sup>982</sup> est souvent critiqué par les institutions européennes pour sa propension supposée à traiter les joueurs comme de la marchandise (cette pratique étant considérée comme se situant à la limite d'une forme d'esclavagisme moderne) : des tiers possèdent tout ou partie des droits d'un joueur ou de plusieurs joueurs au sein d'une même équipe. Les pays latino-américains régulent ce mécanisme : la part que le tiers investisseur détiendrait sur la future créance de transfert ne doit pas dépasser 30 %. Des tiers financent la formation du jeune joueur et ce dernier prend un intéressement sur son propre transfert. La FIFA, en vertu de l'article 18 *bis* du règlement du statut du joueur, dispose « *qu'aucun club ne peut signer de contrat permettant à une quelconque autre partie ou à des tiers, d'acquérir, dans le cadre de travail ou de transferts, la capacité d'influer sur l'indépendance ou la politique du club* »<sup>983</sup>. En l'état actuel des choses, la FIFA condamne le pouvoir contraignant qu'exercerait un tiers investisseur à l'égard d'un club. En effet, en disposant de la totalité des droits d'un ou plusieurs joueurs, ces tiers peuvent contraindre un club à transférer un ou plusieurs joueurs. Sur le plan juridique, la preuve est très compliquée à apporter. Cependant, ce mécanisme ne devrait pas être assimilé à une pratique répréhensible, mais bien à un nouveau moyen de financement des clubs

---

<sup>981</sup> Notion de *hedge-funds* vue ci-dessus.

<sup>982</sup> *Third party ownership*. A propos d'une étude sur le TPO, v. UCPF, *Profession football* n° 81, juillet 2015, pp. 2-3.

<sup>983</sup> V. également, FIFA, Circulaire n° 1502, « Amendements à l'annexe 3, système de régulation des transferts de la FIFA (TMS) », Zurich, 28 septembre 2015.

professionnels et des clubs amateurs de football. Une autre distorsion de concurrence a été soulevée par les clubs français, puisque ces investissements extérieurs étaient interdits<sup>984</sup> en leur sein. Cependant, le comité exécutif de la FIFA a rendu une décision de principe à l'attention de ses associations membres, en légiférant sur la propriété économique des joueurs<sup>985</sup>. À ce titre, elle formule l'interdiction pour les clubs et les joueurs de « *conclure tout accord avec un tiers permettant à ce tiers de participer à l'indemnité liée au futur transfert d'un joueur, ou de se voir attribuer un droit lié à un transfert ou une indemnité de transfert futur(e)* »<sup>986</sup>. La commission de discipline de la FIFA veille à l'application de cette nouvelle règle par les clubs d'une part, et par les associations nationales d'autre part<sup>987</sup>. Il nous semble intéressant de proposer un autre mécanisme alternatif qui permettrait au football amateur et professionnel d'être financé par des tiers. Si l'on partait du postulat que tous les joueurs possèdent une « image », l'outil fiduciaire pourrait devenir également une variante admissible. Ce mode opératoire montre que le football est en constante évolution et que les législateurs nationaux ainsi que les organes européens doivent s'adapter et légiférer.

Le sport en général et le football en particulier sont rentrés depuis une trentaine d'années dans l'ère du professionnalisme. Au même titre que n'importe quelle branche industrielle ou commerciale, le football vise désormais la conquête de nouveaux marchés. L'organisation des coupes du monde de football par la FIFA, dans les pays où la pratique du football reste limitée, témoigne de cette stratégie de développement à l'international<sup>988</sup>. Seul sport véritablement universel, le football est au cœur d'enjeux politiques et économiques considérables, en particulier en Europe, qui demeure le continent moteur. À l'intérieur de ce qu'on peut appeler le « marché » européen, les acteurs du football mettent en œuvre de véritables stratégies de marché visant à s'imposer dans un secteur fortement concurrentiel. L'environnement juridique s'avère ainsi particulièrement déterminant, avec de fortes

---

<sup>984</sup> La LFP interdit à un club de conclure une convention avec un acteur qui n'est pas un club et par laquelle il lui attribuerait « directement ou indirectement », de manière totale ou partielle, le produit d'une cession de joueur.

<sup>985</sup> Circulaire, règlement du statut et du transfert des joueurs, propriété des droits économiques des joueurs par des tiers (TPO), FIFA, Zurich, 22 décembre 2014.

<sup>986</sup> Art. 18 ter du règlement du statut et du transfert des joueurs, 2014.

<sup>987</sup> L'art. 18 ter est entré en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2015.

<sup>988</sup> Organisation de la coupe du monde 1994 aux États-Unis, au Japon et en Corée du Sud en 2002, en Afrique du Sud en 2010, en Russie en 2018 et au Qatar en 2022.

disparités entre les pays européens conduisant à un déficit d'attractivité de certains championnats (à l'instar du championnat français qui peine à attirer et à conserver les meilleurs talents). Le montant considérable des droits de retransmission du championnat d'Angleterre montre le poids des enjeux liés à la médiatisation dans le modèle économique des clubs de football professionnels. Ainsi, les droits télévisés domestiques du championnat anglais pour la période 2016-2019 ont été vendus lors de l'appel d'offre de la ligue anglaise pour un montant de 5.14 milliards de livres (6.92 milliards d'euros), soit une hausse de 70 % par rapport à la période précédente. Cela représente 2.310 milliards d'euros de recettes télévisuelles domestiques par saison, auxquels il faut rajouter un milliard d'euros pour les droits de retransmission internationaux<sup>989</sup>. Compte tenu du système égalitaire de répartition des droits télévisés, les revenus issus de ces droits constituent une manne financière pour l'ensemble des clubs anglais. Ainsi, lors de la saison 2014/2015, le champion a reçu près de 99 millions de livres de recettes TV, contre 65 millions qui avaient été réglés lors du dernier championnat, soit un rapport proche de 1.5<sup>990</sup>. Désormais, l'objectif prioritaire est de développer l'attractivité médiatique d'une compétition, l'objectif sportif qui consiste à obtenir de bons résultats dans les compétitions nationales et européennes s'inscrivant, lui, au second plan. Par exemple, un club peut générer plus de recettes qu'un autre club ayant de meilleurs résultats sportifs, si ses matchs sont davantage diffusés à la télévision. Le club de Newcastle United, classé 15<sup>ème</sup> lors de la saison 2014/2015, est parvenu à obtenir le 10<sup>ème</sup> revenu mensuel du championnat anglais compte tenu du nombre important de retransmission de ses matchs<sup>991</sup>.

Au-delà de la restructuration juridique et financière des clubs, qui leur permettent de se rapprocher du statut des sociétés commerciales, de nombreux outils juridiques se sont créés afin d'accompagner le développement des clubs de football professionnels et de répondre à leurs besoins, tels que le TPO ou l'accompagnement de l'avocat fiduciaire que nous avons cités précédemment. Pour autant et bien que le football ait atteint un stade de professionnalisation particulièrement avancé, il n'en demeure pas moins que ce processus demeure inachevé. En effet, le sport est une activité particulièrement risquée, soumise à l'aléa

---

<sup>989</sup> <http://www.ecofoot.fr/droits-tv-domestiques-premier-league-2016-19-record/>

<sup>990</sup> <http://www.ecofoot.fr/repartition-droits-tv-premier-league-2014-15/>

<sup>991</sup> *Ibid.*



sportif qui constitue à l'heure actuelle le principal frein à la venue des investisseurs : les nombreux exemples d'introduction en bourse de clubs sportifs qui se sont soldés par un échec peuvent en témoigner. Si la diversification des sources de revenus des clubs de sport constitue une source d'atténuation du risque pour les investisseurs, la création d'une ligue fermée au niveau européen, accompagnée d'une harmonisation des règles et dotée de puissants outils de régulation, marquerait une étape décisive vers la professionnalisation complète et achevée du football.

## INDEX

### A

Actifs .....	72, 80, 95, 97, 101, 281, 314
Administration fiscale .....	44, 45, 46, 70, 75, 129, 178, 194, 198, 220, 232, 233, 234, 235, 236, 238, 239, 245, 250, 252, 253, 260, 264, 272, 273, 274, 275, 276, 278, 280, 281, 282, 288, 289, 310, 320, 327, 329, 330, 331
Agent sportif.....	199, 201, 211, 212, 213, 214, 215, 228, 241, 276
Amateur .....	10, 14, 21, 23, 26, 28, 29, 31, 49, 51, 74, 79, 80, 81, 84, 86, 98, 99, 100, 109, 111, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 140, 141, 143, 150, 157, 171, 197, 198, 199, 201, 202, 203, 205, 209, 216, 217, 218, 221, 222, 223, 224, 225, 226, 227, 228, 296, 305, 339, 340, 341, 342, 343
Amortissement .....	49, 50, 51, 101, 127, 145, 266, 267
Appel public à l'épargne .....	86, 94, 96, 324
Artistes .....	165, 198, 241, 244, 249, 258, 261, 292, 293, 294, 295, 301, 305, 316
Association sportive ....	12, 21, 37, 38, 39, 42, 43, 44, 45, 47, 48, 49, 50, 51, 53, 57, 63, 66, 68, 70, 75, 76, 77, 78, 79, 85, 99, 106, 112, 145, 146, 172, 223, 227, 248
Avocat .....	89, 173, 174, 175, 176, 180, 198, 212, 228, 248, 318, 334, 335, 336, 339

### C

Carrière.....	307, 308, 309, 310, 317, 333, 335, 336
Charges sociales .....	78, 94, 126, 129, 161, 188, 189, 190, 193, 194, 195, 262, 334, 337, 338
Charte du football professionnel .....	142
Clause de nationalité .....	119, 121, 122
Commission européenne .....	10, 23, 98, 99, 103, 114, 115, 125, 143, 147
Contrat. 23, 40, 72, 74, 78, 79, 90, 100, 101, 117, 120, 121, 129, 132, 135, 139, 140, 141, 142, 148, 156, 168, 169, 174, 177, 178, 195, 199, 202, 203, 204, 205, 207, 208, 211, 212, 213, 214, 216, 217, 218, 220, 222, 223, 224, 225, 227, 246, 257, 259, 261, 270, 275, 283, 287, 290, 291, 306, 307, 311, 327	
Contribution économique territoriale .....	32, 47, 50, 52, 54, 56, 69, 70, 83, 106, 108
Convention collective.....	218, 225
Conventions fiscales.....	229, 238, 240, 248, 281, 282, 284, 285, 286, 288, 316, 328
Cotisation foncière des entreprises.....	32, 52, 53, 108, 302
Courtage .....	276

### D

Défiscalisation.....	200, 308, 318, 320, 326, 327, 328
Dons .....	66, 69, 149, 150, 152, 153, 300, 329
Droit à l'image .....	161, 198, 257, 261, 262, 263, 266, 280, 283, 288, 289, 291, 302, 317, 331, 334, 335, 365
Droit à l'image collective.....	132, 157, 160

### E

Evasion fiscale	178, 248, 251, 252, 254, 265, 268, 273, 277, 278, 279, 281, 288, 290, 291, 336
-----------------	--

## F

Fair-play financier .....	26, 135, 183, 184, 185, 186, 187, 188, 197, 293, 339, 366, 367
Fédération sportive .....	45, 78, 79
Fiducie .....	52, 53, 173, 174, 175, 176, 177, 178, 228, 268, 270, 272, 274, 340
Filialisation.....	67, 71, 72, 79
Fiscalité ...	12, 189, 192, 193, 204, 249, 255, 256, 265, 269, 275, 280, 305, 315, 316, 317, 318, 333
Formation ..	10, 23, 59, 60, 80, 98, 120, 124, 125, 127, 132, 136, 137, 138, 139, 140, 141, 142, 202, 203, 204, 205, 206, 207, 208, 209, 210, 216, 217, 219, 220, 221, 222, 225, 305, 341, 342

## G

Groupement sportif .....	31, 89
--------------------------	--------

## I

Impatriés.....	244, 245, 246, 247, 298
Impôt sur la fortune .....	317
Impôt sur le revenu	150, 194, 224, 229, 230, 231, 238, 245, 246, 247, 248, 249, 251, 253, 257, 263, 264, 271, 279, 289, 292, 293, 294, 297, 300, 301, 302, 312, 315, 316, 320, 321, 322, 327, 329, 337
Impôt sur les sociétés ..	32, 40, 47, 48, 55, 60, 63, 64, 65, 70, 72, 101, 106, 149, 154, 156, 263, 302, 322
Indemnité.....	23, 100, 117, 118, 120, 121, 126, 135, 137, 139, 140, 206, 207, 208, 227, 343
Investissements.....	14, 26, 188, 235, 304, 311, 316, 322, 325, 342

## L

Libre circulation ....	11, 23, 26, 30, 103, 116, 119, 120, 121, 122, 124, 125, 126, 135, 136, 140, 141, 142, 219, 249, 278, 279, 286
Lissage des revenus .....	271, 294, 295, 296, 301, 302, 303, 317, 334

## M

Mandat.....	90, 213, 214, 215, 275
Mécénat .....	43, 148, 149, 150, 151, 152, 327, 328

## O

Optimisation .....	12, 13, 27, 28, 198, 249, 258, 268, 289, 318, 324, 334, 335
--------------------	---

## P

Paradis fiscal .....	251, 316, 318
Parrainage.....	57, 97, 131, 144, 147, 148, 149, 150, 153, 154, 155, 156, 157, 169
Prêt .....	35, 91, 117, 133, 137, 168, 205, 210, 217, 218, 259, 321

## R

Retenue à la source.....	238, 240, 273, 274, 335
--------------------------	-------------------------

## S

Sectorisation .....	67, 69, 70, 71, 76, 77
---------------------	------------------------

Sécurité sociale.....	47, 157, 192, 224, 227, 307
Société sportive	31, 32, 40, 46, 47, 54, 74, 75, 77, 78, 79, 80, 81, 84, 86, 87, 88, 89, 91, 94, 99, 100, 101, 129, 146, 160, 176, 338
Spécificité sportive.....	335
Sport .....	13, 335, 337, 339, 343, 344

## T

Talents .....	13, 21, 22, 23, 24, 122, 159, 161, 172, 184, 201, 202, 203, 211, 215, 219, 220, 222, 246, 247, 332, 339, 343
Taxe sur la valeur ajoutée....	9, 37, 39, 55, 56, 60, 63, 64, 69, 73, 110, 112, 145, 146, 147, 152, 153, 156, 157, 163

# **BIBLIOGRAPHIE GÉNÉRALE**

## **DOCUMENTATION PRATIQUE DE BASE**

- Code du sport, 9<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 2014.
- Code général des impôts et Livre des procédures fiscales, 8<sup>ème</sup> éd., lexisnexis, 2015.
- Code du droit du travail, 77<sup>ème</sup> éd., 2015.
- Code des sociétés, 31<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 2014.
- Code monétaire et financier, Dalloz, 2015.
- Mémento pratique Francis Lefebvre fiscal, Ed. Francis lefebvre, 2013
- Lamy droit du sport.
- Lamy fiscal.

## **OUVRAGES GÉNÉRAUX & SPÉCIALISÉS**

### **ABELLO A.**

- *La licence, instrument de régulation des droits de propriété intellectuelle*, LGDJ, 2008.

### **AMSON C.**

- *Droit du sport*, éd. Vuibert, 2010.

### **AUSTRY S.**

- *Charges ou immobilisations, la distinction fiscale en 100 questions*, éd., Formation Entreprise, Litec, 1996.

**BECQUART A., CHOUNAVELLE J.**

- *La nouvelle fiscalité des associations : incidences fiscales et comptables, bilan fiscal de départ, gestion des activités lucratives, sectorisation, filialisation*, éd., Juris, coll. Les guides pratiques de Juris associations, 1999.

**BELTRAME P.**

- *La fiscalité en France, Les fondamentaux*, Hachette, 20<sup>ème</sup> éd., 2014.

**BIGLE G., ROSKIS D.**

- *Sponsoring, le parrainage publicitaire*, Delmas, 3<sup>ème</sup> éd., 1996.

**BOURG J.-F., GOUGUET J.-J.**

- *Économie politique du sport professionnel, l'éthique à l'épreuve du marché*, éd. Vuibert, 2007.

**BOURNAZEL E.**

- *Droit d'expression et d'inspiration française : Sport et Droit*, éd., Bruylant, 2000.

**BOUVIER M.**

- *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 12<sup>ème</sup> éd., LGDJ, Lextenso éd., 2014.

**BRUNEAU P., CHOUVELON T.**

- *Ingénierie fiscale du patrimoine : guide d'optimisation fiscale*, éd. Formation entreprise, 2009.

**BUY F., MARMAYOU J.-M., RIZZO F., PORACCHIA D.**

- *Droit du sport*, LGDJ, 3<sup>ème</sup> éd., 2012.

**CASTAGNEDE B.**

- *Précis de fiscalité internationale*, 4<sup>ème</sup> éd., PUF, 2013.

**CHAHID-NOURAI N., FOUQUET O.**

- *Optimisation fiscale et abus de droit*, EFE, coll. Première référence, Litec, 1990.

**COLLET M., COLLIN P.**

- *Procédures fiscales : contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, 2<sup>ème</sup> éd., PUF, 2014.

**COZIAN M., DEBOISSY F.**

- *Précis de fiscalité des entreprises*, 38<sup>ème</sup> éd., lexisnexus, 2015.

**DOUET F.**

- *Précis de droit fiscal de la famille*, 14<sup>ème</sup> éd., lexisnexus, 2015.

**DANTIN P., MONTCHAUD S.**

- *Le modèle sportif français : bilan et perspectives*, Hermès science/Lavoisier, 2011.

**DAVID C., FOUQUET O., RACINE P.-F., PLAGNET B.**

- *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5<sup>ème</sup> éd., 2009.

**DE LA MARDIERE C.**

- *Droit fiscal général*, Champs université, éd. Flammarion, 2012.

**DENOTTE T., GERARD X., SOLDAI A.**

- *Fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, éd., Anthemis, coll. Les Manuels pratiques des fucam, 2011.

**DESBORDES M.**

- *Stratégie des Entreprises dans le Sport*, Economica, 2<sup>ème</sup> éd., 2004.

**DI RUSSO G.**

- *Fiscalité des associations*, 5<sup>ème</sup> éd., éditions Liaisons, 2002.

**DUPUIS-DANON M.-C.**

- *Finance criminelle*, 2<sup>ème</sup> éd., PUF, 2004.

**DURET P.**

- *Sociologie du sport*, 2<sup>ème</sup> éd., PUF, 2012.

**DURET P., TRABAL P.**

- *Le sport et ses affaires, une sociologie de la justice de l'épreuve sportive*, coll. Sciences humaines, Métaillé, 2001.

**FERNOUX P.**

- *La gestion fiscale du patrimoine*, 16<sup>ème</sup> éd., coll. Pratique d'experts, Groupe Revue fiduciaire, 2011.

**GOUTHIERE B.**

- *Les impôts dans les affaires internationales*, 9<sup>ème</sup> éd., Francis Lefebvre, 2012.

**GROSCLAUDE J., MARCHESSOU P.**

- *Droit fiscal général*, 9<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 2013.

**ISAIA H., CHIREZ A.**

- *Les problèmes juridiques du sport : le sportif et le groupement sportif*, coll. Economica, 1981.

**KARAQUILLO J.-P.**

- *Le Droit du Sport*, 3<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 2011.

**LABIE F.**

- *La fiscalité du sport*, LGDJ, coll. Systèmes, 2000.

**LAMARQUE J., NEGRIN O., AYRAULT L.**

- *Droit fiscal général*, 3<sup>ème</sup> édition, lexisnexus, 2014.



**LAMBERT T.**

- *La fin des paradis fiscaux*, Montchrestien, Lextenso éd., 2011.

**LEFEBVRE F.**

- *Fiscal 2013*, Mémento pratique, 2013.

**LEFEBVRE F.**

- *La fiducie mode d'emploi*, Mémento pratique, 2<sup>ème</sup> éd., 2009.

**LEFILS B.**

- *Fiscalité des associations*, Précis Fiscal, 2<sup>ème</sup> éd., lexisnexus, 2012.

**MARMAYOU J.-M., RIZZO F.**

- *Contrats de sponsoring sportifs*, les intégrales 8, éd., Lextenso, 2014.

**MAVROMATI D., REEB M.**

- *The Code of the Court of Arbitration for Sport*, Commentary, Cases and Materials, éd., Wolters Kluwer, Law & Business, 2015.

**MERCIER J.-Y., PLAGNET B., FENA-LAGUENY E.**

- *Les impôts en France*, Traité pratique de la fiscalité des affaires, 40<sup>ème</sup> éd., Francis Lefebvre, 2008-2009.

**NGUYEN PHU DUC.**

- *La fiscalité internationale des entreprises*, éd., Masson, 1985.

**OBERSON X.**

- *Droit fiscal suisse*, 4<sup>ème</sup> éd., Bruylant, Schulthess, 2012.

**PELLAS J.-R.**

- *Le Vade-Mecum de la fiscalité internationale*, éd. EMS, coll. Pratiques d'entreprises, 2002.

**PERROT I.**

- *La fiscalité des commissions, courtages et honoraires : comment gérer les sommes versées à des tiers en France et à l'étranger*, Ed. Formation Entreprise, Litec, 1996.

**ROBBEZ-MASSON C.**

- *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LGDJ, 1990.

**ROLAND W., BORENSTEIN S.**

- *Fiches de droit fiscal International* 2<sup>ème</sup> éd., Ellipses, 2011.

**ROMERO P.**

- *Fiscalité des associations sportives et des sportifs*, PUF, 1990.

**SAUREL J.**

- *Le sport face à la fiscalité*, coll. Economica, 2011.

**SIMON G.**

- *Les contrats des sportifs : l'exemple du football professionnel*, PUF, 2003.

**SIMON G.**

- *Sport et nationalité*, lexisnexis, 2014.

**SIMON G., CHAUSSARD C., ICARD P., JACOTOT D., DE LA MARDIERE C., THOMAS V.**

- *Droit du sport*, PUF, Thémis Droit, 2012.

**THAUVRON A.**

- *Gestion de patrimoine, stratégies juridiques, fiscales et financières*, éd., Dunod, 2009.

**TRIBOU G.**

- *Sponsoring Sportif*, Economica, 2002.

**WALTER R., BORENSTEIN S.**

- *Droit fiscal international*, 2<sup>ème</sup> éd., ellipses, 2011.

**ZEN-RUFFINEN P.**

- *Droit du sport*, Schulthess, 2002.

**REVUES SPECIALISEES**

- *Cahiers de droit du sport*, Centre de Droit du sport d'Aix-Marseille, Institut de droit des affaires, éd. Presse Universitaire Aix- Marseille.
- *Feuille rapide, fiscal et social*, éd. Francis Lefebvre.
- *Revue de Jurisprudence Fiscale*, éd. Francis Lefebvre.
- *Économie politique du sport*, Centre de droit et d'économie du sport de Limoges (CDES), éd. Dalloz.
- *La Semaine Juridique*, éd. Générale, lexisnexis.
- *Droit et patrimoine*, éd. Lamy.
- *Revue Jurisport*, Centre de droit et d'économie du sport Limoges (CDES).

- *Revue du marché commun et de l'Union européenne.*
- *Dictionnaire juridique du Sport*, Dalloz, éd. Juris
- *Revue de droit fiscal*, éd. Lexisnexis.
- *Revue scientifique de Sport et Citoyenneté.*
- *Les Nouvelles fiscales*, éd. Lamy.
- *Bulletin de conclusions fiscales*, éd. Francis Lefebvre.

### **ARTICLES DE DOCTRINE**

Amson C., « Retour sur la responsabilité disciplinaire des clubs du fait de leurs supporters », *cah. Dt. Sport*, n° 17, 2009, p. 151.

Andreff W., « Économie politique du sport », *Dalloz*, 1989.

Andreff W., « French football : a financial crisis rooted in weak governance », *Journal of sports economics*, 2007, p. 650.

Andreff W., Bourg J.-F., Nys J.-F., « Le sport et la télévision : relations économiques », *Dalloz*, 1987.

Auneau G., « Libre circulation des travailleurs sportifs » Spécificité des pratiques sportives compétitives, *Lexisnexis*, n° 603, 2008.

Auneau G., « Le mouvement sportif Européen à l'épreuve du droit communautaire », *Revue trimestrielle de droit européen*, 1996, p. 101.

Lamyline, « Abus de droit rampant : requalification d'un contrat au vu d'éléments extérieurs », *Les nouvelles fiscales*, 2011.

Bernard J., de Palmas A., Spitz B., « Football et marché, se moderniser sans perdre son âme : le défi économique du football français », *Cah. 18*, 2004, p. 26

Bertrand C., Bardaud T., « Salary cap ou plafonnement de la masse salariale », Cabinet Bertrand et associés, 2012.

Bizeur F., « Le transfert du sportif professionnel », *Petites affiches n° 253*, *Lextenso*, 19 septembre 2013, pp. 4-5.

Bolotny F., « La nouvelle flambée des droits tv du football français ? », *Revue juridique et économique du sport n°74*, pp. 121-132.

Boniface P., « Géopolitique du ballon », *Libération*, 2008.

Boutiron X., « Les outils de protection du patrimoine de l'entrepreneur », *Droit et patrimoine n° 190*, 2010, p. 3.

Bayle E., « La fiscalité du mécénat : de nouvelles opportunités de financement pour le mouvement sportif », *Revue juridique et économique du sport n° 71*, juin 2004, pp. 63-70.

Brunet R., « Lockout NBA : le *salary cap* fait débat », 11 août 2011.

Cavalier G., « Le sport en France et en Europe : vers un droit fiscal spécifique », *Cah. dr. sport*, n° 24, 2011, p. 20.

Cavalier G., « Favoriser l'impatriation des sportifs », *Cah. dr. sport*, n°24, 2011, p. 23.

Centre de droit et d'économie du sport (CDES), « La fiscalité influence la mobilité internationale des joueurs professionnels », *Jurisport*, n° 108, 2011, p. 14.

CDES, « Fiscalité : l'activité de l'association de tracteur pulling ne peut être assimilée à une activité à but lucratif », *Jurisport*, n° 124, 2012, p. 9.

CDES, « Régulation : ça bouge dans le foot italien », *Jurisport*, n° 131, mai 2013, p. 13.

CDES, *Rev. Juridique et économique du sport* n° 71, « la crise financière du football en Europe : quelle exception française ? » juin 2004, p. 89.

CDES, « Droit à l'image et travail dissimulé », *Jurisport*, n° 99, 2010, p. 9

CDES, « Le DIC : chronique d'une disparition », *Jurisport*, n°94, janvier 2010, p. 6.

CDES, « Le naming des stades : une pratique nouvelle en France », *Jurisport*, n°107, mars 2011, p. 12.

CDES, « La DNACG sanctionne un club professionnel de rugby », *Jurisport*, n° 98, mai 2010, p. 13.

CDES, « Le football espagnol : un modèle non viable », *Jurisport*, n° 126, 2012, p. 13.

CDES, « Remboursement de frais », *Jurisport*, n° 131, mai 2013, p. 7 et s.

CDES, « Les joueurs formés localement : Une préoccupation européenne », *Jurisport*, n° 95, février 2010, p. 14.

CDES, « Quel club paie le mieux ses joueurs », *Jurisport*, n°109, mai 2011, p. 14.

CDES, « *Football money League* : les vingt clubs les plus riches d'Europe », *Jurisport*, n° 97, avril 2010, p. 13.

CDES, « Des collectivités territoriales très impliquées », *Jurisport*, n° 94, janvier 2010, p. 7.

CDES, « Les sportifs professionnels dans la rue ? », *Jurisport*, n° 103, novembre 2010, p. 111.

CDES, « La Premier League profondément endettée », *Jurisport*, n° 111, Juillet/août 2011, p. 13.

CDES, « Rugby : *le salary cap* à 10 millions d'euros », *Jurisport* n° 131, mai 2013, p. 13 et s.

CDES, « Les joueurs étrangers dans le sport professionnel », *Jurisport*, n° 96, mars 2010, p. 13.

CDES, « Le Qatar au secours du football français ? », *Jurisport*, n° 111, juillet/ août 2011, p. 12.

Clerc O., « Le football européen entre compétitivité financière et sportive », *Cah. dr. sport*, n° 21, 2010, p. 29.

Cottet-Bretonnier C., « Tennis et Suisse, fiscalité mythique ? », *Dr. Fisc.*, 2005, n°4, p. 182 et 183.

Dammann R., Albertini A., « l'avocat face à la fiducie », *La Semaine juridique, ed. Générale*, 10 octobre 2011, pp. 15-19.

De Belval B., « Quelques observations sur l'avocat et la fiducie », *Lamy droit des affaires*, n° 47, 2010.

Delvert J.-M., « Le fonds national pour le développement du sport », *Revue juridique et économique du sport* n° 74, pp. 93-100.

Diallo P., « Droit à l'image collective et rémunération des joueurs de football professionnels », *Droit et Patrimoine*, n° 139, 2005, p. 75.

D'Onorio di Méo E., « Sport et fiscalité », *Les nouvelles fiscales*, n° 939, 2005, p. 22.

Dubey J.-P., « Panorama des sentences du Tribunal Arbitral du Sport », *Jurisport*, n° 121, 2012, p. 31.

Dupichot Ph., « La fiducie sûreté en pleine lumière », *La Semaine juridique* n° 132, 2009.

Dutoit N., « l'arrêt Bernard, de la licéité des indemnités de formation en cas de transfert », in *Jusletter*, 28 juin 2010, p. 5 et 6.

Fontaneau Vandoren F., « La résidence fiscale en droit anglais : une brève description », *Cah. Fisc. Européens, Revue fiscalité européenne et droit international des affaires*, 1998/2.

Flizot S., « l'évaluation des fraudes fiscales : panorama européen », *Gestion et finances publiques*, n° 12, 2011.

Gaudet R., Praly L., « Évasion fiscale, le législateur français va-t'il trop loin ? », *Petites affiches*, 6 septembre 2013, n° 179, p. 7.

Guillot J.-B., Molho V., « La SASP : vers un statut de droit commun », *Chronique du sport*, n° 107, août 2009, pp. 36-37.

Guillot J.-B., Molho V., « l'amorce d'une réforme essentielle pour les sociétés sportives », coll. Guide-annuaire 2011, p. 173

Hinfray A. Et Mialhe V., « La fiducie et son régime fiscal », *Gazette du palais*, 17 juin 2014, n° 166 à 168, pp. 13-21.

Huguenin T., « Sponsoring et mécénat...en tandem », *Jurisport*, n° 118, mars 2012, p. 12.

Jestin K., « Le footballeur et l'article 155 A CGI », *Cah. dr. sport*, n°23, 2011, p. 52.

Jestin K., « Le tennisman et l'article 155 A CGI », *Cah. dr. sport*, n° 23, 2011, p. 50.

Jestin K., « l'exploitation de l'image individuelle des sportifs pour une société étrangère : une opération fiscale à double tranchant », *Cah. dr. sport*, n° 17, 2009, p. 103.

Jestin K., « La suppression du droit à l'image collective : un mal nécessaire », *Cah. dr. sport*, n° 20, 2010, p. 34.

Karaquillo J.-P., « Sportifs, Artistes : une assimilation inappropriée », *Jurisport*, n° 113, octobre 2011, p. 34 et s.

La Mardière (Christophe de) « La taxe sur les spectacles ou la plaie fiscale des compétitions sportives », in G. Simon (dir.), *Le stade et le droit*, Dalloz, coll. Actes, 2008, pp. 125-130, et *Revue du Trésor*, 2008, n° 11, pp. 849-851.

Lebon G., Verbiest T., « l'eldorado du football au service de la communauté sportive ou comment s'attirer les foudres des acteurs du ballon rond », *Cah. dr. sport*, n° 18, 2009, p. 23.

Le Reste S., « La rémunération du droit à l'image des sportifs professionnels par des sociétés d'images » : le risque du travail dissimulé, *Cah. dr. sport*, n° 21, 2010, p. 73.

Leroy D., « Partenariat public-privé (PPP) », *Jurisport*, n° 115, 2011, p. 48.

Letellier H., « l'avocat fiduciaire : conditions de l'exercice professionnel », *Droit et Patrimoine*, n° 228, septembre 2013, p. 45.

Loré A., « l'ordonnance du 23 mai 2006 relative à la partie législative du Code du sport », *Lamy droit des affaires*, 2007.

Mallet-Bricout B., « Quelle efficacité pour la nouvelle fiducie sûreté », *Droit et patrimoine* n° 185, 2009, p. 2



- Manzella A., « La dérégulation du football par l'Europe », *revue Pouvoir*, 2001, p. 42.
- Marmayou J.-M., Rizzo F., « Le droit à l'image collective pour les sportifs n'est pas une niche sociale », *Le Monde*, 30 octobre 2009.
- Marmayou J.-M., Rizzo F., « l'adaptation du modèle d'organisation du sport professionnel : Quel cadre juridique pour les clubs professionnels ? », *Cah. dr. sport*, n° 13, 2008, p. 19.
- Messeca J., « Sociétés sportives : vers un big bang fiscal », *Lamy droit des affaires*, 2005, 78, p. 4.
- Messeca J., « Sociétés sportives : vers une nouvelle ère fiscale ? », *Droit et patrimoine*, 2005, p. 85.
- Messeca J., « A comparative approach to the tax and social burden in European Football », *Financial controls of football clubs, Football Legal*, 2014, pp. 40-45.
- Messeca J. « Etude comparative UCPF/ Cabinet d'avocats Evershed », *Revue Profession football* n° 68, 2011, p. 2.
- Meynet W., « Fonds de dotations versus fondations d'entreprise », *Jurisport*, n° 119, avril 2012, p. 27.
- Meynet W., « La fondation d'entreprise, un instrument juridique au service des sociétés sportives », *Cah. dr. sport*, n°7, 2007, p. 39.
- Miège C., « Retour sur la compatibilité de la règle 6+5 de la Fifa avec le droit communautaire, à propos de l'expertise juridique de l'INEA », *Cah. dr. sport*, n° 16, 2009, p. 13.
- Miège C., « Les initiatives de « la famille du football » pour rétablir des quotas dans les équipes professionnelles : la règle des « *home grown players* » de l'UEFA et la règle « 6+5 » de la FIFA, *Cah. dr. sport*, n° 14, 2008, p. 27.
- Moyersoen P., « Le concept d'image collective », *Droit et Patrimoine*, 139, 2005, p. 82.
- Mortier R., Le Mentec F., « Fiscalité de la fiducie : la neutralité à tout prix », *Droit et patrimoine*, n° 171, 2008, p. 82.
- Musso D., « *l'amateur et le professionnel* », *Jurisport*, n° 100- juillet/ août 2010, p. 41.

Neau-Leduc Ph., « Rémunération de l'image collective d'une équipe sportive », *Communication Commerce Électronique* n° 1, 1<sup>er</sup> janvier 2007.

Neau-Leduc Ph., « Les apports de l'analyse comptable et fiscale à la théorie générale de la fiducie », Colloque « La fiducie dans tous ses états », association Henri Capitant, 2011 p. 46.

Neau-Leduc Ph., « l'abus de droit demeure exclusivement fiscal », cabinet Fidal, 07 janvier 2014.

Neau-Leduc Ph., « Efficacité du dispositif de lutte contre les « *rent a star companies* (CGI, art. 155 A) », *Bull. Joly Sté*, n° 2, 1<sup>er</sup> février 2014, p. 114.

Poncet A.-S., « La fiducie : questions pratiques dans le cadre d'un engagement de cession de titres de société », *Option Finance*, n° 1259, 3 mars 2014, p. 29.

Poracchia D., « l'appel public à l'épargne des sociétés anonymes sportives », *Cah. dr. sport*, n° 7, 2007, p. 47

Poracchia D., « Société sportive et abus de biens sociaux, la question de la prime de départ », *Cah. dr. sport*, n° 16, 2009, p. 27.

Poracchia D., « Abus de biens sociaux et transfert de sportifs », *Dalloz* 2006, p. 304.

Primault D., « l'exemple Américain, Outils de régulation », *Jurisport*, n° 119, avril 2012, pp. 18-32.

Provost D., « La fiscalité du sport », *Dr. Fisc.*, n° 4, 2005.

Quentin B., « Les sociétés d'exploitation des droits d'image individuelle des sportifs », *Lamy droit des affaires*, 2004, p.74.

Rabu G., Rabu A.-M., « l'ouverture du financement des clubs sportifs à l'appel public à l'épargne : état et enjeux », *Cah. dr. sport* n°8, 2007, p. 11.

Rabreau A., « l'entrepreneur individuel et son patrimoine : nouvelles perspectives », *Droit et Patrimoine*, n° 187, 2009, p. 36.

Rebattet P., Cavalier G., « Fiscalité internationale des sportifs : cas pratique », *Cah. dr. sport*, n° 17, 2009, p. 24.

Rizzo F., « Le sportif, son image et son patrimoine », *Droit et patrimoine* n° 118, 2003, pp. 38-44.

Rizzo F., « l'exploitation de l'image individuelle des footballeurs par leur club : l'Olympique Lyonnais champion de France », *Lamy droit des affaires*, décembre 2006, pp. 18-21.

Rizzo F., « Un club peut-il être actionnaire d'un autre club de la même discipline ? », *Cah. dr. sport*, n° 24, 2011, pp. 31-35.

Romanet L., « La fiducie : bilan et perspectives », *Banque et droit 2009*, n° 125, p. 12.

Ruault C., « Optimisation de la rémunération des sportifs et épargne salariale », *Revue Lamy droit des affaires* n° 74, 2004.

Saurel J., « Fin de partie pour les avantages fiscaux de certains sportifs », *Cah. dr. sport*, n° 22, 2010, p. 13.

Saurel J., « Le régime fiscal des indemnités de rupture du contrat de travail à durée déterminée », *Cah. dr. sport*, n° 10, 2007, p. 16.

Saurel J., « Les primes versées aux sportifs qui participent à une compétition sportive internationale sont-elles soumises à l'IR ? », *Cah. dr. sport*, n° 17, 2009, p. 33.

Saurel J., « l'impatriation fiscale : l'eldorado des footballeurs », *Cah. dr. sport*, n° 17, 2009, p. 28.

Saurel J., « Une association sportive organisatrice de compétitions sportives automobiles est assujettie aux impôts commerciaux (la position française) », *Cah. dr. sport*, n° 14, 2008, p. 49.

Saurel J., « La gestion d'un club hippique par une association est exonérée d'impôts si celle-ci est gérée et administrée de manière bénévole », *Cah. dr. sport*, n° 23, 2011, p. 35.

Saurel J., « Le dispositif anti-abus de l'article 155 A du CGI au cœur de l'actualité », *Cah. dr. sport*, n° 22, 2010, p. 148.

Saurel J., « l'évasion fiscale et le dispositif anti-abus de l'article 155 A CGI », *Cah. dr. sport*, n° 21, 2010, p. 95.

Saurel J., « Le traitement des primes de départ ou d'arrivées », *Cah. dr. sport*, n° 2, 2005, p. 41.

Sivieude O., « Les enjeux fiscaux pour les clubs sportifs », *Rev. Trésor*, 2008, p. 845.

Subra F., « l'image de sportifs de haut niveau : pour une nouvelle approche fiscale », *La Semaine juridique entreprise et affaires*, 2005, 484, pp. 520-526.

Tandeu de Marsac S., « La déontologie de l'avocat fiduciaire », *Droit et patrimoine* n° 228, 2014, pp. 40-44.

Uettwiller J.-J., Joly P.-Y., « Avocat et fiducie », *Droit et Patrimoine*, n° 179, mars 2009, pp. 26-29.

Vivant M., Kaczmanek L., « Propriété fiduciaire et droits des intervenants à l'opération », *Dalloz* 2009, p. 1845.

Whatelet M., « La gouvernance du sport et l'ordre juridique communautaire : le présent et l'avenir », *Cah. dr. sport*, n° 9, 2007, p. 17

Zylberstein J., « l'encadrement communautaire des aides publiques octroyées aux clubs sportifs », *Cah. dr. sport*, n° 14, 2008, p. 19.

## **TRAVAUX UNIVERSITAIRES**

**AUDIFFRED S.**, *La fiscalité du mécénat*, mémoire Aix-Marseille université, 2002.

**BAUDIN S.**, *La fiscalité du footballeur en France*, mémoire Aix-Marseille université, 1998.

**BAUDOIN S.**, *La fiscalité des artistes interprètes et des sportifs*, mémoire Aix-Marseille université, 2001.

**DONARIER C.**, *La fiscalité des sportifs professionnels en Europe*, mémoire Aix-Marseille université, 2000.

**GERSCHEL C.**, *Les groupements sportifs professionnels : aspects juridiques*, thèse de droit privé, université Panthéon Sorbonne, 1994.

**GUILLOT J.-B., MOLHO V.**, *Les outils juridiques mis à la disposition des clubs de football professionnel français afin d'optimiser leur compétitivité*, janvier 2006.

**NABIL Y.**, *l'harmonisation des règles fiscales des clubs de football Européens*, mémoire Aix-Marseille université, 2003.

**ZANETTI J.**, *Financement et fiscalité des associations sportives*, mémoire Aix-Marseille université, 2003.

Centre d'études administratives, *Les problèmes juridiques du sport : le sportif et le groupement sportif*, coll. Economica, section de droit du sport, université de Nice, 1979.

## **LOIS, CIRCULAIRES, INSTRUCTIONS.**

- Loi du 24 juillet 1966 relative aux sociétés commerciales.
- Loi « Mazeaud » n° 75-988 du 29 octobre 1975.
- Loi « Avice » n° 84-610 du 16 juillet 1984.
- Loi n° 87-979 du 7 décembre 1987.
- Loi « Bredin » n° 92-652 du 16 juillet 1992.
- Loi « Buffet » n° 1999-624 du 28 décembre 1999.
- Loi « Lamour » n° 2004-1366 du 15 décembre 2004.
- Ordonnance n° 2006-596 du 23 mai 2006.
- Loi n° 2006-1770 du 30 décembre 2006 relative à l'introduction en bourse des clubs.
- Loi Modernisation de l'Économie du 4 août 2008.
- Loi n°2012-158 du 1<sup>er</sup> février 2012 relative à l'éthique du sport et des droits sportifs.
- Loi n° 2007-211 du 19 février 2007 instituant la fiducie.
- Loi n°2011-331 du 28 mars 2011 relative à la modernisation des professions juridiques et judiciaires.
- BOI-IS-CHAMP-10-50-10-40, instruction fiscale du 16 février 1999 relative aux organismes percevant des revenus patrimoniaux ne se rattachant pas à une activité lucrative.
- BOI 10-50-10-20, instruction fiscale du 16 février 1999 relative aux organismes à but non lucratif et traitant des relations privilégiées avec les entreprises.
- BOI-IS-FUS-60-10-10, instruction fiscale du 17 janvier 2002 relative au régime de sursis et de report, opération de fusion, de scission, d'apport.
- BOI-IF-CFE-10-20-20-20, instruction fiscale du 15 septembre 1998, relative à l'IS, TP, TVA et régime fiscal des organismes sans but lucratif.

- BOI-BIC-CHG-10-10-10, BOI-BIC-CHG-40-20-40, instruction fiscale relative aux bénéficiaires industriels et commerciaux, déductions de charges engagées dans l'intérêt de l'entreprise.
- BOI-TVA-CHAMP-30-10-10, instruction fiscale du 13 janvier 2006 relative aux droits versés par des participants à des réunions sportives.
- BOI-IS-CHAMP-10-50, BOI-IS-AUT-40-10-10, BOI-TPS-TA-10, BOI-TVA-CHAMP-30-10-30, BOI-IF-TH-10-10-20, BOI-IF-CFE-10-20-20-20, BOI-IF-CFE-20, BOI-IF-CFE-20-20-10-10, BOI-ENR-AVS-20-80, instruction fiscale du 18 décembre 2006 relative aux impôts commerciaux des collectivités autres que les sociétés (organismes sans but lucratif).
- BOI-TCA-RSP, instruction fiscale du 4 août 2008, relative à la taxe sur les retransmissions sportives.
- BOI-RSA-GEO-40-10, BOI-RSA-GEO-40-10-20, BOI-RSA-GEO-40-10-50, instruction fiscale du 7 août 2009 relative au régime d'imposition des impatriés.
- BOI-PAT-ISF-40-40-10-30, instruction fiscale relative aux donations dans le cadre de l'ISF.
- BOI-RSA-BASE-30-50-30-30, instruction fiscale du 18 juillet 2013 relative aux charges déductibles du revenu brut, des dépenses professionnelles des salariés et à la déduction des frais réels.

## **RAPPORTS PUBLICS.**

- Rapport J. Glavany, Rapport remis à la Ministre des sports, *Groupe de travail pour un modèle durable du football français*, 29 janvier 2014.
- Rapport UCPF, *Le décrochage, quel foot pour la France ?*, novembre 2014.
- Rapport M. Sergent, *Rapport d'information du Sénat sur le droit à l'image collective des sportifs professionnels*, 2008.

- Rapport LFP, *Situation du football français, saison 2009/2010*.
- Rapport de l'UEFA, *Règlement de l'UEFA sur l'octroi de licence aux clubs et le fair-play financier*, 2015.
- Rapport de l'UEFA, *Rapp. De benchmarking sur la procédure d'octroi de licence aux clubs*, exercice 2010.
- Rapport DNCG, *Comptes individuels des clubs professionnels, saison 2009/2010*.
- Rapport public de la Cour des Comptes, *Les collectivités territoriales et les clubs sportifs professionnels*, décembre 2009.
- Rapport de monsieur Jean-Pierre Denis, inspecteur des finances, *Certains aspects du football professionnel en France*, novembre 2003.
- Rapport de monsieur Éric Besson, Secrétaire d'État chargé de la prospective, de l'évaluation des politiques publiques et du développement de l'économie numérique, *Accroître la compétitivité des clubs de football professionnel français*, novembre 2008.
- Rapport Sports Business, Deloitte, *The untouchables Football Money League*, février 2011 et janvier 2015.
- Rapport UCPF (Union des Clubs Professionnels de Football), note au rapport de la DNCG, saison 2009/2010, mars 2011.
- Rapport du Sénat, rapport d'information de monsieur Yvon Collin n° 336, *Quels arbitrages pour le football professionnel ? Les problèmes liés au développement économique du football professionnel*, 2003-2004.
- Rapport du Sénat, rapport d'information de monsieur Michel Savin n° 484, *Sport professionnel et collectivités territoriales : l'heure des transferts*, 2014.
- Rapport du Sénat, rapport d'information de monsieur Jacques Valade n° 319, *Sports, argent, médias*, 25 mai 2004.
- Rapport d'information de l'Assemblée Nationale n° 1215 du 3 juillet 2013 sur le fair-play financier européen et son application au modèle économique des clubs de football professionnel français.



- Rapport de l'Assemblée Nationale n° 3203 de monsieur Bernard Depierre, *l'organisation du championnat d'Europe de football de l'UEFA en 2016*, mars 2011
- Rapport de monsieur Jacques Valade, *Sports, argent, médias*, n° 319, Sénat du 25 mai 2004.
- *Les outils juridiques mis à la disposition des clubs sportifs professionnels afin d'optimiser leur compétitivité*, Ministère de la jeunesse des Sports et de la Vie associative, janvier 2006.

## **SITES INTERNET**

[Http://eur-lex.europa.eu](http://eur-lex.europa.eu)

[Http://www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)

[Http://www.lfp.fr](http://www.lfp.fr)

[Http://www.uefa.com](http://www.uefa.com)

[Http://www.ucpf.fr](http://www.ucpf.fr)

[Http://www.unfp.org](http://www.unfp.org)

[Http://www.senat.fr](http://www.senat.fr)

[Http://www.jeunesse-sports-gouv.fr](http://www.jeunesse-sports-gouv.fr)

[Http://www.journal-officiel.gouv.fr](http://www.journal-officiel.gouv.fr)

[Http://www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr)

[Http://www.laviedesidees.fr](http://www.laviedesidees.fr)

[Http://www.slate.fr](http://www.slate.fr)

[Http://www.lesechos.fr](http://www.lesechos.fr)

[Http://www.lemonde.fr](http://www.lemonde.fr)

[Http://www.sportstrategies.com](http://www.sportstrategies.com)

[Http://www.deloitte.co.uk/sportbusinessgroup](http://www.deloitte.co.uk/sportbusinessgroup)

[Http://www.lefigaro.fr/sport-business](http://www.lefigaro.fr/sport-business)

[Http://www.sport.fr/LOJS](http://www.sport.fr/LOJS)

[Http://www.conseil-etat.fr](http://www.conseil-etat.fr): arianeweb

# TABLE DES MATIÈRES

<b>INTRODUCTION.....</b>	<b>10</b>
<b>PREMIERE PARTIE : LE STATUT FISCAL DES CLUBS SPORTIFS, UN STATUT INAPPROPRIÉ?</b> <b>.....</b>	<b>31</b>
<b>TITRE I : LA FISCALITÉ DES ASSOCIATIONS SPORTIVES SUPPORT, STRUCTURE</b> <b>ELEMENTAIRE DES GROUPEMENTS SPORTIFS .....</b>	<b>31</b>
<b>CHAPITRE I : LA FISCALITE DES ASSOCIATIONS SPORTIVES A BUT NON LUCRATIF .....</b>	<b>31</b>
<i>Section 1 : Un principe de non-imposition .....</i>	<i>32</i>
<i>Section 2 : Les critères d'exonération posés par la loi fiscale. ....</i>	<i>32</i>
§1. L'exigence d'une gestion désintéressée.....	33
A. La gestion bénévole de l'association.....	33
B. L'absence de distribution directe ou indirecte de bénéfices .....	35
C. L'absence d'attribution d'une part de l'actif aux membres de l'association .....	36
§2. L'exigence d'une gestion non commerciale .....	36
A. L'absence de concurrence des entreprises issues du secteur commercial.....	37
B. Les modalités d'exercice de l'activité de l'association.....	39
1. Le « produit » proposé par l'association sportive .....	41
2. Le « public » visé par l'association sportive.....	41
3. Les « prix » pratiqués par l'association sportive.....	42
4. La « publicité » effectuée par l'association sportive.....	44
C. L'absence de relations privilégiées avec des entreprises .....	46
<b>CHAPITRE II : LA FISCALITE DES ASSOCIATIONS SPORTIVES A BUT LUCRATIF .....</b>	<b>47</b>
<i>Section 1 : L'assujettissement de l'association à but lucratif aux impôts directs.....</i>	<i>48</i>
§1. L'assujettissement à l'impôt sur les sociétés .....	48
A. La détermination du bénéfice imposable.....	49
B. La liquidation et le paiement de l'impôt.....	50
§2. L'assujettissement à la contribution économique territoriale.....	51
A. Le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises .....	51
B. La base d'imposition de la contribution économique territoriale .....	53
1. La cotisation foncière des entreprises (CFE) .....	53
2. La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).....	54
<i>Section 2 : l'assujettissement de l'association aux impôts indirects .....</i>	<i>56</i>
§1. La taxe sur la valeur ajoutée .....	56
§2. Les autres taxes .....	57
A. La taxe sur les salaires.....	57
B. La taxe d'apprentissage.....	58
<i>Section 3 : Les exonérations légales réservées aux associations sportives.....</i>	<i>60</i>
§1. Les exonérations de taxe sur la valeur ajoutée.....	60

1.	L'exonération en faveur des associations rendant des services sportifs à leurs membres.....	61
2.	L'exonération concernant l'organisation de manifestations de soutien ou de bienfaisance.....	62
§2.	Les exonérations d'impôt sur les sociétés.....	63
1.	L'exonération d'impôt sur les sociétés liée aux activités exonérées de taxe sur la valeur ajoutée.....	63
2.	L'exonération des organismes à objet sportif.....	63
CHAPITRE III :	LE TRAITEMENT FISCAL DES ACTIVITES LUCRATIVES ACCESSOIRES.....	65
Section 1 :	<i>Franchise et exonération des activités lucratives accessoires.....</i>	65
§1.	Les modalités de mise en œuvre du régime de la franchise en base.....	65
§2.	L'exonération des associations sportives dont les recettes n'excèdent pas 60 540 €.....	66
Section 2 :	<i>La sectorisation et la filialisation des activités lucratives accessoires.....</i>	67
§1.	La sectorisation des activités lucratives accessoires.....	67
A.	Conditions d'application de la sectorisation des activités de l'association sportive.....	68
B.	La sectorisation face aux impôts commerciaux.....	69
1.	La sectorisation en matière de TVA.....	69
2.	La sectorisation « facultative » en matière d'IS et de CET.....	70
§2.	La filialisation des activités lucratives accessoires.....	71
A.	Les conditions de la filialisation : le choix de la forme juridique et l'option d'un régime de faveur.....	71
1.	L'apport partiel d'actif.....	72
2.	Le régime de l'article 238 quindecies du CGI.....	75
B.	Une gestion qui peut remettre en cause le caractère non lucratif.....	75
1.	La gestion patrimoniale de la société commerciale par l'association.....	76
2.	La gestion active de la filiale par l'association.....	76
3.	La présence de relations privilégiées avec la filiale.....	77
CHAPITRE IV :	L'ARTICULATION DE L'ASSOCIATION SUPPORT AVEC LA SOCIETE SPORTIVE.....	78
Section 1 :	<i>l'obligation de constituer une société sportive au-delà d'un certain seuil.....</i>	78
Section 2 :	<i>La conclusion d'une convention de gestion.....</i>	79
<b>TITRE II :</b>	<b>LA FISCALITÉ CONTRAIGNANTE DES SOCIÉTÉS SPORTIVES.....</b>	<b>83</b>
CHAPITRE I :	LA FORME JURIDIQUE DES ENTREPRISES SPORTIVES DANS LE FOOTBALL MODERNE.....	83
Section 1 :	<i>Les différents statuts juridiques.....</i>	83
§1.	La société anonyme sportive professionnelle.....	85
§2.	La société anonyme à objet sportif.....	86
§3.	L'entreprise unipersonnelle sportive à responsabilité limitée.....	87
Section 2 :	<i>Les caractéristiques et les particularités de ces structures.....</i>	88
§1.	Des structures contraignantes et rigides.....	88
§2.	La reconnaissance du droit de l'appel public à l'épargne.....	94
§3.	Un frein quant à l'arrivée possible de futurs investisseurs/ actionnaires.....	99
CHAPITRE II :	LA FISCALITE DE DROIT COMMUN APPLICABLE A CES DIFFERENTES ENTITES MORALES.....	105
Section 1 :	<i>l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés.....</i>	106
§1.	Les produits imposables.....	107
§2.	Les charges déductibles.....	107
Section 2 :	<i>l'assujettissement à la contribution économique territoriale.....</i>	108
Section 3 :	<i>l'assujettissement à d'autres taxes.....</i>	109
§1.	La taxe « Buffet ».....	109

§2. L'imposition des réunions sportives .....	111
A. Le champ d'application de l'ancienne taxe sur les spectacles .....	112
B. Les principales exonérations prévues par la législation fiscale .....	112
<b>TITRE III : DES PRÉLÈVEMENTS IMPLIQUANT DE FORTES DISPARITÉS AVEC NOS VOISINS</b>	
<b>EUROPÉENS .....</b>	<b>116</b>
CHAPITRE I : L'ORIGINE DES DISPARITES ENTRE LES CLUBS DE FOOTBALL EUROPEENS .....	116
<i>Section 1 : l'application du principe de libre circulation aux sportifs dans l'UE au sein du football</i>	
<i>professionnel .....</i>	<i>116</i>
§1. L'arrêt <i>Bosman</i> .....	117
§2. Les conséquences de la décision rendue par la CJCE .....	119
§3. La prise en compte de l'exception sportive .....	124
<i>Section 2 : Des charges sociales et fiscales trop lourdes dans le système français .....</i>	<i>126</i>
§1. Des prélèvements obligatoires trop élevés .....	127
§2. L'inflation de la masse salariale .....	130
CHAPITRE II : LA CONSECRATION DU PRINCIPE DE L'ARRET BOSMAN DANS LE FOOTBALL AMATEUR ET SES	
CONSEQUENCES.....	136
§1. La sentence du tribunal arbitral du sport.....	136
§2. La portée de la sentence du TAS et ses conséquences sur le football amateur .....	137
CHAPITRE III : DES SOLUTIONS POUR PALLIER CE MANQUE DE COMPETITIVITE DES CLUBS FRANÇAIS .....	143
<i>Section 1 : La recherche de nouveaux financements .....</i>	<i>144</i>
§1. La diversité des ressources .....	144
A. Les subventions publiques.....	144
1. Les subventions constituant la contrepartie d'un service rendu .....	146
2. Les subventions compléments de prix .....	146
B. Le parrainage et le mécénat sportif.....	148
1. Le régime fiscal des dépenses de mécénat.....	149
a) L'assujettissement des dons à l'impôt sur les sociétés .....	149
b) L'assujettissement des dons à la TVA.....	152
2. Le régime fiscal des dépenses de parrainage .....	154
a) L'assujettissement des parrainages à l'impôt sur les sociétés .....	154
b) En matière de TVA .....	156
C. Les droits de retransmission télévisée .....	157
1. L'importance des droits d'exclusivités .....	158
2. Les conséquences de la suppression du Droit à l'image collective (DIC) .....	160
§2. La maîtrise de l'outil de travail, le stade.....	162
A. Les recettes de billetterie et autres.....	162
B. Une opportunité : l'organisation de l'Euro 2016 en France.....	166
1. La rénovation des stades et ses limites.....	166
2. Le « naming » .....	169
§3. L'introduction massive d'argent.....	171
§4. La plateforme fiduciaire au service des acteurs sportifs .....	173
A. L'avocat fiduciaire, partie prenante de la gestion d'un club.....	173
B. Une solution alternative en cas de difficultés rencontrées par un actionnaire .....	175

C. L'option pour une fiducie sûreté, gage des créanciers.....	179
<i>Section 2 : Des solutions au niveau communautaire pour rétablir l'équité sportive .....</i>	<i>181</i>
§1. L'absence de régulation européenne induit certains comportements.....	181
§2. L'instauration progressive du fair-play financier.....	184
§3. Vers une harmonisation des règles fiscales européennes ?.....	190
A. Quelques dispositifs fiscaux en Europe.....	190
B. L'absence d'harmonisation en matière de fiscalité personnelle .....	193
<b>SECONDE PARTIE : LE STATUT FISCAL DU SPORTIF, UN STATUT INADAPTÉ ? .....</b>	<b>199</b>
<b>TITRE I : LE JOUEUR DE FOOTBALL, DU DEVENIR A L'AVENIR: DES STATUTS EVOLUTIFS</b>	
.....	<b>201</b>
CHAPITRE I : LE JEUNE TALENT.....	201
<i>Section 1 : Les différents statuts du footballeur amateur .....</i>	<i>202</i>
§1. Les statuts des footballeurs mineurs .....	202
§2. La rémunération du jeune joueur .....	209
<i>Section 2 : Le contrat de médiation : une opportunité pour faire évoluer le statut du jeune joueur.....</i>	<i>212</i>
CHAPITRE II: LE DEVENIR DU JEUNE TALENT .....	216
<i>Section 1 : Le passage du joueur à la sphère professionnelle .....</i>	<i>216</i>
<i>Section 2 : La conservation du statut amateur .....</i>	<i>222</i>
<b>TITRE II : LA FISCALITÉ DES SPORTIFS AMATEURS ET PROFESSIONNELS .....</b>	<b>229</b>
CHAPITRE I : L'ASSUJETTISSEMENT A L'IMPOT SUR LE REVENU .....	229
<i>Section 1 : La détermination des personnes imposables .....</i>	<i>229</i>
§1. Les sportifs ayant leur domicile fiscal en France.....	230
A. Le critère du foyer.....	230
B. Le lieu de séjour principal.....	233
C. L'exercice en France d'une activité professionnelle .....	234
D. Le centre des intérêts économiques du contribuable sportif .....	235
§2. Les sportifs n'ayant pas leur domicile fiscal en France .....	237
A. L'imposition des revenus de source française .....	237
B. La retenue à la source.....	238
§3. L'imposition des sportifs lors des manifestations internationales.....	240
§4. Le régime spécifique des impatriés .....	244
<i>Section 2 : l'optimisation fiscale du sportif professionnel.....</i>	<i>249</i>
§1. La fixation du domicile fiscal à l'étranger.....	249
§2. L'interposition d'une société établie hors de France .....	255
CHAPITRE II: LE TRAITEMENT FISCAL DES REVENUS TIRES DE L'ACTIVITE DU FOOTBALLEUR .....	257
<i>Section 1 : Les rémunérations perçues.....</i>	<i>257</i>
§1. Le sportif salarié d'un club de football professionnel.....	257
§2. Le sportif réalisant des opérations industrielles et commerciales .....	259
§3. Le sportif qui exerce son activité de manière indépendante .....	260
<i>Section 2 : l'exploitation commerciale des droits de la personnalité du sportif.....</i>	<i>261</i>
§1. Les revenus tirés de l'exploitation du droit à l'image.....	261

1. La catégorie « traitements et salaires » .....	261
2. La catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux .....	262
§2. L'exploitation du droit à l'image du sportif via une structure .....	263
A. La création d'une structure juridique ad hoc située en France : l'EURL et l'EIRL.....	263
B. L'utilisation d'un établissement bancaire situé dans un pays à fiscalité privilégiée .....	265
§3. L'optimisation des droits du sportif par la conclusion d'une convention de fiducie.....	268
A. Le fiduciaire, titulaire du droit d'exploiter les attributs de la personnalité du sportif.....	268
B. La mission du fiduciaire.....	270
§4. Les moyens mis à la disposition de l'administration fiscale pour lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale..	273
A. La retenue à la source.....	273
B. L'article 155 A du CGI .....	274
C. L'article 123 bis du CGI.....	280
D. L'opposabilité des conventions fiscales internationales .....	281
<i>Section 3 : L'imposition des revenus sur une base moyenne.....</i>	<i>291</i>
§1. Le projet d'assimilation aux artistes interprètes.....	292
§2. L'étalement des revenus du sportif.....	294
A. Le lissage des revenus .....	294
B. Les limites de ce dispositif.....	295
<b>CHAPITRE III : L'ASSUJETTISSEMENT DU SPORTIF A D'AUTRES TAXES .....</b>	<b>297</b>
<i>Section 1 : Le maintien de l'ISF .....</i>	<i>297</i>
<i>Section 2 : La suppression du bouclier fiscal.....</i>	<i>300</i>
<i>Section 3 : Le sportif indépendant soumis à la CET et à la TVA.....</i>	<i>301</i>
<b>TITRE III : LA FIN DE CARRIERE DU SPORTIF PROFESSIONNEL.....</b>	<b>303</b>
<b>CHAPITRE I : LA SITUATION SPECIFIQUE DES JOUEURS PROFESSIONNELS .....</b>	<b>303</b>
<i>Section 1 : La brièveté de la carrière du footballeur.....</i>	<i>303</i>
<i>Section 2 : l'imposition du pécule de fin de carrière.....</i>	<i>305</i>
<b>CHAPITRE II : LEUR REGIME DE RETRAITE .....</b>	<b>306</b>
<i>Section 1 : Le régime de prévoyance.....</i>	<i>306</i>
<i>Section 2 : Les revenus issus de placements financiers.....</i>	<i>309</i>
§1. Les produits de placements à revenus fixes .....	309
§2. Les revenus de placements à revenus variables .....	311
<b>CHAPITRE III : LES STRATEGIES FISCALES DU SPORTIF PROFESSIONNEL.....</b>	<b>316</b>
<i>Section 1 : l'investissement immobilier offre des avantages par le biais des sociétés civiles immobilières</i> .....	<i>317</i>
<i>Section 2 : la détention de parts de sociétés de financement dans l'industrie cinématographique et</i> <i>l'audiovisuel.....</i>	<i>323</i>
<i>Section 3 : Le mécénat comme technique de défiscalisation .....</i>	<i>327</i>
<b>CONCLUSION .....</b>	<b>332</b>
<b>INDEX.....</b>	<b>345</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE GÉNÉRALE .....</b>	<b>348</b>

## *Résumé*

### ***La fiscalité des clubs et des sportifs : de l'amateurisme au professionnalisme.***

Quelles que soient les disciplines qu'elles promeuvent, les associations « amateurs » sont garantes des valeurs véhiculées par le sport. Elles sont aussi à l'origine de toute création de sociétés sportives. L'aléa sportif peut conduire un club à reprendre la forme associative suite à des événements sportifs ou financiers (relégation sportive suite à de mauvais résultats, contrôle financier de la DNCG...).

L'influence de la fiscalité des clubs et des sportifs professionnels joue donc un rôle prépondérant dans la compétitivité sportive entretenue avec leurs voisins européens par les clubs français. En effet, les clubs prennent en charge le salaire de leurs joueurs et leur proposent un salaire net d'impôt. Depuis l'arrêt *Bosman* rendu en 1995, l'activité footballistique est une activité « ouverte », soumise aux règles européennes de liberté de circulation. Toutefois, une régulation doit être recherchée afin de préserver la spécificité du modèle sportif. Des solutions sont préconisées par les organisations de compétitions telles que la FIFA ou l'UEFA. Les sociétés sportives doivent coexister avec les plus grands clubs sportifs européens, mais elles doivent aussi maintenir un lien de solidarité financière et sportive avec les associations sportives.

Outre les différentes catégories d'impositions auxquelles le sportif est assujéti, nous abordons la prise en compte par le législateur des problématiques de fin de carrière du professionnel. Malgré les dispositifs fiscaux existants, ce dernier met en œuvre des stratégies fiscales de sorte à maximiser ses revenus.

*Mots-clés : droit fiscal, sport, compétitivité, fiscalité des clubs, fiscalité des associations, stratégies fiscales.*

### ***Taxation of athletes and clubs from amateurism to professionalism***

Whatever disciplines they promote, amateur associations are guarantors of the values conveyed through sport. They are the origin of all creations of sports clubs and sports hazard can lead a club to take the associative form due to financial or sporting events (sports relegation due to poor results, financial control DNCG...).

The impact of taxation clubs and professional athletes plays a major role in the competitiveness of French sports clubs with their European neighbours. Indeed, the clubs support the wages of their players and offer net of tax salary. In addition, since the *Bosman* ruling in 1995, the football business is an "open" and sports activity exceptions are to be considered to preserve the French football. The organizers of competitions such as FIFA or UEFA recommend solutions. Sports companies must coexist with the largest European sports clubs but they must also maintain a link financial and sporting solidarity with sports associations.

In addition to the different types of taxation that the athlete is subject we will discuss the consideration by the legislature of the problems of retirement professional. Despite existing tax arrangements, athletes are implementing tax strategies in order to maximize their income.

*Keywords: tax law, sport, competitiveness, taxation of clubs, association's taxation, tax strategies.*