Les nouvelles fiscales

SYNTHÈSES & COMMENTAIRES DE L'ACTUALITÉ

- La cotisation minimale à l'épreuve du droit communautaire
- Sport et fiscalité
- Réforme de la profession de commissaires aux comptes
- Exonération d'ISF et assurance-vie

N°939 - 1er JUILLET 2005

Lamy

ÉTUDE EXPRESS

Sport et fiscalité

La loi du 15 décembre 2004 a modifié le statut fiscal et social des sportifs professionnels. Synthèse des principales indicences fiscales et sociales au niveau national tant pour les sportifs que pour les fédérations délégataires.

Ève d'Onorio di Méo
Doctorante en Droit.

Les dispositions de la loi du 15 décembre 2004 (1) relative au sport professionnel s'inscrivent dans le droit fil des recommandations formulées par le « comité de suivi des réformes à mettre en œuvre pour renforcer la compétitivité et l'attractivité des clubs professionnels français », mis en place dans le prolongement du rapport de M. Jean Pierre Denis (2), inspecteur des finances, à qui avait été confiée une mission d'analyse de certains aspects du sport professionnel. Cette étude comportait des propositions intéressantes en vue d'alléger les charges fiscales et sociales qui pèsent tant sur les clubs que sur les joueurs. Les débats parlementaires (3) évoquent également des réflexions intéressantes pour justifier leur prise de position.

Depuis des années en effet, les milieux sportifs réclament un statut fiscal et social propre au joueur professionnel. Les clubs se plaignent de charges trop lourdes qui grèvent leur situation financière. Surtout, 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.

Ainsi, l'intérêt de cette loi est de permettre au milieu sportif français d'être plus compétitif au niveau européen. Cependant, les dispositions adoptées ne restent pas sans incidence au niveau national.

Le texte porte notamment sur :

– la reconnaissance d'une rémunération du droit à l'image dans les sports collectifs ;
– la sécurisation de la situation de travail des sportifs sélectionnés en équipes de France ;
– la suppression du versement de 1 % sur les contrats de travail à durée déterminée ;
– la levée de l'interdiction absolue de la multipropriété des sociétés sportives ;
– la participation des sociétés sportives au fonctionnement des fédérations.

L'objet de cette étude est principalement porté sur les enjeux fiscaux de cette loi. Après en avoir rappelé le contexte, seuls les deux premiers articles de la loi seront étudiés, d'une part, pour le joueur professionnel et, d'autre part, pour les fédérations délégataires.

→ Le contexte : la recherche de la compétitivité fiscale de la France au sein de l'Europe

Cette loi tend à moderniser certains aspects de la réglementation applicable aux sportifs professionnels concernant les prélèvements sociaux ou le droit à l'image. Dans un contexte profondément modifié par la médiatisation des événements sportifs et par l'émergence d'un marché européen du sport professionnel, les modifications proposées devraient permettre aux sportifs professionnels français de « rivaliser plus équitablement avec leur homologue européen » (4).

L'application au domaine sportif d'un certain nombre de règles issues du droit européen a abouti à mettre les clubs sportifs européens en concurrence sur un grand marché unique. Ainsi, le principe de libre circulation des personnes, consacré en 1995 dans la décision de la Cour de justice des Communautés européennes (5) sur le cas de M. Jean-Marc Bosman a annulé les dispositions du règlement de l'Union euro-

SERVICE LECTEURS

L. n° 2004-1366, 15 déc. 2004, JO 16 déc. 2004.

POUR EN SAVOIR PLUS :
Rapport AN. n° 1831, 5 oct. 2004.

→ Repère : Lamy fiscal 2005, § 3521, 4210 et 4215.

(1) L. n°2004-1366, 15 déc. 2004, JO 16 déc. 2004.
(2) Rapport de M. Jean-Pierre Denis, inspecteur des finances, à Monsieur Jean-François Lamour, ministre des sports, sur certains aspects du sport professionnel en France, nov. 2003.
(3) Rapport de l'Assemblée nationale n° 1831 de M. Jean-Marie GEVEAUX, député, fait au nom de la commission des affaires culturelles, déposé le 5 oct. 2004 ; Rapport Sénat n° 67 (2004-2005) de M. Jean-François HUMBERT, fait au nom de la commission des affaires culturelles, déposé le 17 nov. 2004.
(4) Ibid.
(5) CJCE, 15 déc. 1995, aff. C-415/93, Bosman.

péenne de football (UEFA) imposant des quotas de nationalité au sein des clubs.
Ce marché des sportifs professionnels est extrêmement fluide, puisque, d'un point de vue juridique, le sportif professionnel bénéficiant de contrats à durée déterminée d'usage et d'un marché structuré des transferts, peut s'expatrier beaucoup plus facilement qu'un salarié classique. Il en résulte, selon M. Jean-Pierre Denis, des distorsions de concurrence importantes, en défaveur des clubs français : « dans ce contexte, le fossé se creuse progressivement entre les clubs français à vocation européenne et leurs grands concurrents étrangers qui, non seulement, ont souvent un poids économique supérieur, mais supportent des charges sociales et fiscales moindres ». En effet, dans ces conditions, les clubs des grands pays favorisés par ces conditions financières d'emploi ont recruté les meilleurs joueurs.
Pour offrir le même salaire net après impôt à un sportif, quelle que soit la discipline, un club français doit dépenser jusqu'à 60 % de plus que ses principaux concurrents anglais, espagnols ou italiens. Cette situation a engendré une fuite des talents et une absence des clubs français au meilleur niveau des compétitions européennes.
L'absence de véritable régulation européenne ne permet plus de garantir l'équité des compétitions sportives. Pourtant, la Constitution européenne place les activités sportives dans les domaines où l'Union peut mener des actions de coordination et affirme la volonté de développer la dimension européenne du sport en promouvant l'équité dans les compétitions.
Ainsi, parce que les intérêts sportifs étaient gravement mis en cause, la France a dû convertir ces perspectives en actes dans la loi du 15 décembre 2004. Si cette loi est censée assurer une meilleure compétitivité fiscale, qu'en est-il de ces incidences au niveau national tant pour le sportif que pour les fédérations délégataires ?

→ Le statut fiscal et social du joueur professionnel

Cette loi modifie le statut fiscal et social du joueur selon les recommandations du rapport Denis de novembre 2003 à savoir la reconnaissance à l'ensemble des joueurs professionnels d'un droit à l'image sur le modèle de celui des artistes interprètes et, la sécurisation de la situation de travail des sportifs sélectionnés en équipes de France.

LA RECONNAISSANCE D'UNE RÉMUNÉRATION DU DROIT À L'IMAGE QUALIFIÉE DE REDEVANCE

L'idée qui sous-tend cette réforme est qu'une part croissante de la rémunération versée au joueur salarié est la contrepartie de l'exploitation de l'image collective de l'équipe par le biais des droits télévisés, du marchandisage, des droits dérivés sur Internet ou de la téléphonie mobile. Soucieux d'élargir les catégories de joueurs susceptibles de profiter des retombées financières de l'exploitation de l'image véhiculée par l'équipe au sein de laquelle ils évoluent dans la pratique des sports dits collectifs, le législateur a proposé de reconnaître aux sportifs professionnels un droit collectif, lorsqu'ils se trouvent dans une situation comparable à celle des artistes interprètes, c'est-à-dire qu'ils se « donnent à voir », non seulement à l'occasion de la rencontre à laquelle ils participent, mais aussi grâce à l'exploitation commerciale de leur prestation.
Ainsi, l'article 1er de la loi du 15 décembre 2004 crée, dans le titre VIII du livre septième du code du travail consacré aux « Dispositions relatives à certaines catégories de travailleurs et d'entreprises », un chapitre V nouveau portant sur les sportifs professionnels et l'article L. 785-1 du code du travail.
Dans une rédaction qui s'apparente à celle de l'article L. 762-2 du même code qui régit le mode de rémunération des artistes de spectacles, le premier alinéa opère une distinction au sein de la rémunération versée à un sportif professionnel entre une part salariale et une part, qui sera versée sous forme forfaitaire, correspondant à la commercialisation par son club employeur de l'image collective de l'équipe à laquelle il appartient, ne pouvant excéder 30 % de la rémunération brute totale versée par la société au sportif. Il a été considéré que ce pourcentage ne pouvait s'appliquer qu'au delà d'une rémunération égale à deux fois le plafond mensuel de la Sécurité Sociale.
Avant cette loi, la seule façon de soustraire la valorisation de l'image d'un joueur au régime social de droit commun consistait à tenter d'isoler la gestion de ses droits d'image dans une structure *ad hoc*. En pratique, les clubs fournissaient une partie de la rémunération de leurs joueurs sous forme d'honoraires versés à des sociétés chargées d'exploiter leur image ou constituaient directement une société dont la vocation était de gérer l'image de ces joueurs et dont le chiffre d'affaires était essentielle- ▸

ment constitué des versements des sponsors.
L'approche du droit à l'image par le canal d'une société chargée de son exploitation présentait de nombreux inconvénients et notamment :
– « une parfaite connivence entre les clubs et leurs sponsors pourrait aboutir à un niveau de salaire réduit au minimum, au détriment de la couverture sociale des sportifs » (6) ;
– elle conduit à réserver de fait l'avantage de la formule aux seuls sportifs salariés qui intéressent personnellement les sponsors, c'est-à-dire en France à quelques dizaines de professionnels à très forte notoriété, alors même que la fabrication de l'image est, par construction, collective ;
– le risque était de s'exposer à de nombreuses tentatives de requalifications des sommes versées en revenus salariaux à l'occasion de contrôle fiscaux et de l'URSSAF.
Dans le dispositif de la loi du 15 décembre 2004, les redevances du droit à l'image seraient clairement identifiées au sein de la rémunération globale des joueurs, permettant de les considérer comme la contrepartie directe d'une prestation d'image autonome.
Cette solution semble plus satisfaisante pour les clubs et les sportifs qui bénéficient, par la fixation d'un seuil à négocier conventionnellement, d'une garantie de couverture sociale minimale et d'un cadre juridique et fiscal sécurisé.
Sur le plan purement fiscal, il semble que, ne provenant pas de l'exercice d'une activité professionnelle, la rémunération de l'exploitation de l'image collective de l'équipe aura pour ses bénéficiaires le caractère d'un revenu non salarial, une redevance, perçu passivement, imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (*CGI, art. 92*).
Une première partie de la rémunération du sportif, en dessous du seuil précité, serait donc constituée d'un salaire, assujetti aux cotisations du régime général de Sécurité sociale. L'autre partie de la rémunération serait constituée par des redevances (*C. trav, art. L. 762-2 et L. 763-2*).
Ces redevances, versées en application du contrat qui lie le professionnel à son employeur, ne seraient pas prises en compte pour le calcul des cotisations de Sécurité sociale du régime général, mais seraient soumises à la contribution sociale généralisée (CSG) et à la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS).
Une mise à jour de la circulaire interministérielle DSS/AAF/A1/94 n° 60 du 28 juillet 1994 relative à la situation des sportifs au regard de la Sécurité sociale et du droit du travail, sera nécessaire suite à l'adoption de cet article.
Ces dispositions devraient non seulement venir au secours de nombreux contentieux en cours tendant à remettre en cause les revenus perçus par certains sportifs professionnels mais encore offrir aux joueurs une meilleure couverture sociale.

LA SÉCURISATION DE LA SITUATION DE TRAVAIL DES SPORTIFS

Dans le secteur professionnel, les sportifs appelés en sélection nationale et mis à la disposition d'une équipe de France pour participer aux compétitions internationales, sont par ailleurs salariés des clubs avec lesquels ils participent aux compétitions nationales. Leur contrat de travail ne serait pas, selon la pratique actuelle, suspendu pendant la période de sélection.
Cette situation a souvent entraîné un risque de qualification en prêt de main d'œuvre illicite (*C. trav., art. L. 125-3*), et a fragilisé, par ailleurs, la situation du sportif, dans la mesure où la Caisse nationale d'assurance maladie (CNAM) a systématiquement remis en cause la couverture accident au motif que le lien de subordination sur le joueur ne serait plus exercé par le club employeur pendant la période de mise à disposition.
Afin de sécuriser de manière définitive la situation de travail spécifique du sportif sélectionné en Équipe de France et surtout de lui assurer une protection sociale optimale en lui garantissant l'accès au régime d'accident du travail, la loi du 15 décembre 2004 prohibe les opérations à but lucratif ayant pour objet exclusif le prêt de main d'œuvre, en cas de mise à disposition d'un sportif professionnel par son club employeur, association ou société sportive, auprès de sa fédération délégataire habilitée par la loi du 16 juillet 1984 (7) à procéder aux sélections nationales (chaque fédération sportive délégataire procède aux sélections des équipes participant aux compétitions internationales).
Le texte de cet article dispose, par ailleurs, que, durant le temps de cette mise à disposition, le joueur demeure salarié de son club, association ou société sportive et conserve à ce titre ses droits sociaux. Il s'agit, notamment, d'assurer

(6) Rapport de M. Jean-Pierre Denis, op. cit.
(7) L. n° 84-610, 16 juill. 1984, art. 17 I, modifié par L. n° 2000-627, 6 juill. 2000.

à ces sportifs la garantie d'être indemnisés au titre des accidents du travail, en cas de blessure pendant une compétition internationale.

➡ Incidences fiscales sur les fédérations délégataires

LA QUALIFICATION FISCALE DE LA NOTION DE MISE À DISPOSITION DES JOUEURS

La situation des sportifs mis à disposition par leur employeur au bénéfice des sélections nationales illustre le décalage existant entre les règles de droit commun et la pratique sportive professionnelle.

Si les clubs considèrent, pour leur part, que la pratique de mise à disposition constitue un manque à gagner, revendiquant même, pour certains, l'ouverture d'un droit à indemnisation, cette pratique est néanmoins prévue dans certaines des conventions qui lient les sociétés sportives à leurs fédérations, comme dans le football.

La convention entre la fédération française de football (FFF) et la Ligue de football professionnel (LFP) dispose ainsi dans son article 13 que : « Les groupements sportifs membres de la LFP sont tenus de mettre leurs joueurs à la disposition de la FFF dans les conditions prévues par les règlements de la FIFA (fédération internationale de Football) et les dispositions des règlements généraux de la FFF pour les rencontres disputées par toutes les sélections nationales dans le cadre du calendrier international fixé par la FIFA. »

Pour autant, aucune disposition n'abordait la question du statut du sportif mis à disposition. Ce flou a autorisé l'Administration fiscale et les URSSAF à initier de nombreux contrôles sur la requalification des sommes versées en contrepartie de ces mises à disposition.

Le dispositif permet de clarifier la situation fiscale des fédérations délégataires, en visant précisément à sécuriser définitivement la situation du travail spécifique en équipe de France d'un joueur sélectionné et surtout de lui assurer la protection sociale et l'accès au régime d'accident du travail.

De nombreux contentieux fiscaux en cours pourraient être éteints grâce à ce dispositif pour deux raisons.

La première est liée à l'absence d'un lien de subordination. L'article 2 de la loi du 15 décembre ne fait plus aucun doute à ce propos : le joueur professionnel mis à la disposition de la fédération sportive délégataire en qualité de membre d'une équipe de France conserve, pendant cette période, sa qualité de salarié du club, de l'association ou de la société sportive. Par conséquent, les redressements relatifs aux taxes sur le chiffre d'affaires et aux taxes assises sur les salaires (taxe d'apprentissage, participation des employeurs au développement de la formation continue, participation des employeurs à l'effort de construction) trouvant leur origine dans ce lien de subordination revendiqué devront être abandonnés.

La seconde est la conséquence logique de la première : si aucun lien de subordination n'existe et que le joueur conserve les droits sociaux attachés à son club professionnel, alors les fédérations délégataires ne sont redevables d'aucune cotisation de Sécurité sociale pour ces contrats de mise à disposition des joueurs, quelle que soit leur lieu de résidence fiscale.

Pour illustrer les conclusions ayant conduits à la rédaction de l'article 2 de la loi, il est intéressant d'étudier le cas de la Fédération Française de Football.

APPLICATION POUR L'EXEMPLE À LA FÉDÉRATION FRANÇAISE DE FOOTBALL

La Fédération Française de Football, la plus importante des fédérations sportives en France, est l'exemple type d'une fédération délégataire dont la mise à disposition de joueurs par des clubs professionnels, sociétés ou associations sportives n'emporte pas qualification d'un lien de subordination.

Cette affirmation, désormais apportée par la loi du 15 décembre 2004 dans son article 2, est justifiée par le fait que les relations existantes entre la fédération et les joueurs membres de l'équipe de France :

– soient déterminées par la loi dans le cadre d'une mission de service public ;

– relèvent d'une simple opération de détachement qui ne confère pas à la fédération la qualité d'employeur.

Sur la mission de service public

Il est de jurisprudence constante que la reconnaissance d'une relation salariée dépend de l'existence d'un lien de subordination caractérisée par l'exécution d'un travail sous l'autorité d'un employeur qui a le pouvoir de donner des ordres et des directives, d'en contrôler l'exécution et de sanctionner les manquements de son subordonné.

La Fédération tire ses prérogatives de la loi ▸

cadre du 16 juillet 1984 (8), qui consistent à bénéficier de la délégation du ministre chargé des sports en vue d'organiser les compétitions sportives à l'issue desquelles sont délivrés les titres, procéder aux sélections correspondantes et proposer l'inscription sur les listes de sportifs, d'entraîneurs et d'arbitres. L'article 16 de la loi de 1984 précitée précise ainsi que « les fédérations sportives agréées par le Ministère chargé des sports participent à l'exécution d'une mission de service public » et « adoptent des règlements disciplinaires conformément à un règlement type défini par décret en Conseil d'État après avis du Comité national olympique et sportif français et font respecter les règles techniques et déontologiques de leurs disciplines ».

La Fédération ayant le statut d'association en charge de l'exécution d'une mission de service public se limite au respect des obligations légales qui lui sont imposées. Par conséquent, cette sujétion ne pouvait permettre d'introduire un quelconque lien de subordination entre les joueurs sélectionnés en Équipe de France et la Fédération.

Avant l'adoption de la loi précitée, le Tribunal des affaires de sécurité sociale de Paris (9) avait déjà été amené à statuer sur les relations unissant les membres de l'Équipe de France et la Fédération. Il avait conclu à l'absence de tout lien de subordination annulant ainsi les redressements opérés par l'URSSAF.

Pour dénier à la Fédération la qualité d'employeur, le Tribunal avait notamment considéré que « la participation à un service organisé est insuffisante pour caractériser l'existence d'un lien de subordination et ne constitue qu'un indice à prendre en considération », « qu'en effet, le pouvoir disciplinaire dont disposent les Fédérations sportives agréées par le Ministère chargé des sports dans le but de leur permettre d'assurer leur mission de service public a pour seul objet de faire respecter les règles techniques et déontologiques de leur discipline, conférant ainsi à chaque Fédération sportive des prérogatives de puissance publique ».

Par ailleurs, le fonctionnement d'une association de l'importance de la Fédération Française de Football justifie qu'un règlement intérieur et des dispositions précises encadrent l'intervention des membres de l'association. Dès lors que les joueurs de l'équipe de France acceptent d'intégrer la Fédération le temps de leur mise à disposition, il est légitime qu'ils se conforment à son règlement et respectent ces règles de fonctionnement. Ainsi, le respect d'une réglementation interne a toujours été lié au statut de la Fédération et non à un quelconque lien de subordination.

Sur la qualification d'une simple opération de détachement

La mise à disposition de joueurs par leurs clubs professionnels à la Fédération Française de Football pouvait par ailleurs être considérée comme un simple détachement, la précision et la brièveté des missions en attestent.

Ainsi, les joueurs concernés demeurent, durant leur mise à disposition au sein de la Fédération, salariés de leurs clubs. Les convocations en équipe de France sont adressées aux clubs sportifs dans lesquels évoluent les joueurs et non à ces derniers.

Cette mise à disposition n'entraîne pas un changement d'employeur, le joueur en ne devenant pas salarié de la Fédération durant le temps de la mise à disposition. Le versement d'une rémunération sous forme de prime par la Fédération en tant qu'entité utilisatrice, comme peut le prévoir toute convocation de détachement, n'était pas de nature à démontrer l'existence d'un contrat de travail entre la Fédération et les joueurs.

Ces raisonnements et éléments d'analyse ont, logiquement semble-t-il, et directement conduit à la rédaction de l'article 2 de la loi du 15 décembre 2004 en faveur des fédérations délégataires.

COMMENTAIRE

Les dispositions de la loi relative au sport professionnel permettent de nombreuses évolutions dans le milieu sportif professionnel. Ce pas important du législateur français permettra-t-il d'améliorer la compétitivité des sportifs en France ? Dans l'attente de réponses sportives, la loi du 15 décembre 2004 semble avoir davantage sécurisé les relations entre les intervenants du monde sportif, à savoir les joueurs, les clubs professionnels et les fédérations délégataires.

(8) L. n° 84-610, 16 juill. 1984, art. 9, modifié par la loi n°2000-627, 6 juill. 2000.
(9) TASS Paris, 3 nov. 1999.