

Étude

NF 1360-12

Le cadre juridique et fiscal des fédérations sportives internationales : une volonté d'attractivité non suivie d'effet...

Actuellement, un nombre limité de fédérations sportives internationales sont présentes en France, et sur le peu de fédérations implantées sur le territoire, certaines envisagent de le quitter en l'absence de cadre juridique et fiscal spécifique, à l'instar de la Fédération internationale de l'Automobile (FIA).

D'autres acteurs, telle que la Fédération internationale de football association (FIFA), conditionnent leur venue en France à l'instauration d'un cadre fiscal privilégié, compte tenu de la concurrence entre les États pour les faire venir.

Pour inciter les fédérations sportives internationales à installer leur siège social en France, le gouvernement avait souhaité renforcer la compétitivité du cadre fiscal les entourant en intégrant plusieurs dispositions (très) favorables dans le projet de loi de finances pour 2024. C'était sans compter la censure du Conseil constitutionnel pour rupture du principe d'égalité devant les charges publiques.

En adoptant des prérogatives fiscales spécifiques et avantageuses, le législateur aurait voulu non seulement attirer certaines fédérations et en premier lieu la FIFA mais également consolider sa position en tant qu'acteur majeur en matière de sports, stimulant ainsi l'économie et la visibilité internationale du pays.

La décision du Conseil constitutionnel ne ferme pas définitivement la porte à l'adoption de nouvelles mesures susceptibles de rendre la France attractive pour les fédérations internationales, mais il faudrait que sur cette question un consensus suffisant se dégage au Parlement en cette période complexe. La prochaine loi de finances, adoptée l'année des Jeux Olympiques à Paris, serait un cadre idéal pour adopter de nouvelles mesures incitatives tenant compte des remarques du Conseil constitutionnel et affirmer ainsi, de nouveau, l'attachement de la France au caractère universel du Sport.



Alexis Becquart
Avocat associé,
département
Organisations
non lucratives,
DELSOL Avocats



Léa Zérilli
Avocate Counsel,
département
Droit et fiscalité
du patrimoine,
DELSOL Avocats

Premier frein identifié à l'attractivité française : l'absence de statut propre des fédérations internationales

Une fédération internationale dont le siège social est en France est en principe soumise au même régime fiscal que la fédération française intervenant sur la même activité sportive. Elle est le plus souvent régie par la loi du 1^{er} juillet 1901 applicable aux associations.

Une association, telle une fédération sportive, n'est pas soumise à la TVA, à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun et à la CET si sa gestion est désintéressée et que ses activités ne sont pas concurrentielles de celles proposées par les groupements soumis à ces impôts et taxes.

La gestion désintéressée implique le bénévolat des dirigeants élus. Néanmoins, il existe deux régimes dérogatoires qui permettent à une fédération de rémunérer ses dirigeants : une tolérance administrative permettant une indemnisation de chaque dirigeant jusqu'aux $\frac{3}{4}$ du SMIC mensuel brut⁽¹⁾ et un régime légal soumis à de nombreuses conditions permettant de rémunérer jusqu'à trois dirigeants, chacun percevant jusqu'à trois fois le plafond de la sécurité sociale⁽²⁾ (139 104 € en 2024). Cette exception légale au bénévolat est utilisée par un certain nombre de fédérations françaises sportives.

Concernant l'appréciation du caractère concurrentiel ou non de l'activité, une activité est non concurrentielle et donc potentiellement non lucrative si :

- elle n'est pas proposée par des entreprises, soit les groupements payant des impôts commerciaux (TVA, IS au taux de droit commun et CET principalement). Cette absence de concurrence s'apprécie au regard de la nature de l'activité et de la « zone de chalandise » ;
- ou, elle est proposée par les entreprises mais à des conditions différentes, ce qui s'apprécie au regard de la règle des 4 P (produit, public, prix et publicité) : « *Le fait qu'un organisme à but non lucratif intervienne dans un domaine d'activité où coexistent des entreprises du secteur lucratif ne conduit pas ipso facto à le soumettre aux impôts commerciaux. Il convient en effet de considérer l'utilité sociale de l'activité, l'affectation des excédents dégagés par l'exploitation, les conditions dans lesquelles le service est accessible, ainsi que les méthodes auxquelles l'organisme a recours pour exercer son activité* »⁽³⁾.

Ainsi, pour apprécier si l'organisme exerce son activité dans des conditions similaires à celles d'une entreprise,

il faut examiner successivement les critères suivants selon la méthode du faisceau d'indices : le « Produit » proposé par l'organisme, le « Public » bénéficiaire, les « Prix » qui sont pratiqués, et les opérations de communication réalisées (« Publicité »).

À noter qu'une association ou une fédération sera lucrative si elle dispose de relations privilégiées avec des entreprises : « *L'organisme est en principe soumis à l'impôt sur les sociétés, à la cotisation foncière des entreprises (ainsi que, le cas échéant, à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises [CVAE]) et à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) s'il entretient des relations privilégiées avec des organismes du secteur lucratif qui en retirent un avantage concurrentiel, étant précisé que tout organisme qui exerce des activités au profit d'entreprises n'entretient pas pour autant systématiquement des relations privilégiées avec les entreprises* »⁽⁴⁾.

Dans ce cadre, le régime fiscal des fédérations sportives a été précisé dans un rescrit publié le 7 septembre 2005⁽⁵⁾ : « *Les missions principales des fédérations ne sont pas exercées dans un cadre concurrentiel et présentent donc un caractère non lucratif. Dès lors, les cotisations versées, tant par les membres personnes physiques que par les associations locales membres des fédérations, n'ont pas à être soumises aux impôts commerciaux. Il en va de même des subventions globales reçues du ministère de la jeunesse et des sports ainsi que de la vente de produits spécifiques : guides techniques à l'usage des enseignants, revue destinée aux membres, badges délivrés aux pratiquants* ».

Les missions principales visées concernent l'encadrement et la promotion du sport concerné, l'organisation des compétitions amateurs, former les cadres bénévoles, gérer les licences sportives, réunir les clubs sportifs. Les fédérations délégataires organisent les championnats de France.

Le rescrit précise également : « *En revanche, les activités ne relevant pas des missions principales des fédérations sont, en règle générale, lucratives et donc soumises aux impôts commerciaux (publicité et parrainage, cession des droits de retransmission des manifestations sportives et ventes d'articles de sport)* »⁽⁶⁾. Ainsi, le plus souvent les activités en lien avec le sport professionnel sont lucratives et fiscalisées. Il peut en être de même de la gestion d'une installation sportive.

Les fédérations sportives bénéficient par ailleurs d'une TVA au taux réduit de 5,5 % sur « *les droits d'entrée perçus par les organisateurs de réunions sportives : sont visées les sommes acquittées par les spectateurs pour assister aux manifestations ou compétitions sportives organisées,*

(1) BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, n° 100.

(2) CGI, art. 261, 7-1^{er}-d.

(3) BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20.

(4) BOI-IS-CHAMP-10-50-10-30, n° 10.

(5) Rescrit n° 2005/91, 7 sept. 2005.

(6) BOI-IS-CHAMP-10-50-30-10.

agrées ou autorisées par une fédération sportive ayant reçu un agrément du ministre chargé des sports ou dans le cas d'une compétition internationale. Ne sont pas visés les droits d'engagement perçus par les organisateurs et versés par les participants à la compétition ou à la manifestation »⁽⁷⁾. Ce régime constitue un avantage important puisque la fédération peut alors déduire la TVA sur ses achats liés à la réunion sportive et évite la taxe sur les salaires sur les revenus de salariés affectés à cette activité.

À noter que la plupart des fédérations développent à titre accessoire des activités lucratives et ainsi pour éviter d'être globalement fiscalisées, soit mettent en place une sectorisation fiscale, soit créent une ou plusieurs filiales commerciales.

Ainsi, une fédération sportive internationale installée en France :

- acquittera les impôts commerciaux sur ses activités commerciales concurrentielles sauf si elles sont accessoires et leur montant de recettes est inférieur à la franchise de 78 596 € (montant 2024) ;
- acquittera la taxe sur les salaires sur la rémunération du personnel affecté aux activités non lucratives exonérées de TVA. Cette taxation très pénalisante pour les fédérations atteindra souvent 9 à 11 % de leur masse salariale ;
- bénéficiera, sous conditions, du régime favorable sur la presse à caractère d'intérêt général au titre de ses publications « dont la surface totale est consacrée pour plus du tiers à des articles de fond, des résultats commentés au niveau national ou international des diverses compétitions sportives, et pour moins de la moitié à des articles relatifs à la vie intérieure de l'organisme et à la publicité »⁽⁸⁾.

Ainsi, la fiscalité applicable aux fédérations installées en France ne permet pas en principe d'exonérer d'impôts commerciaux leurs activités liées au sport professionnel.

De plus, leurs salariés ne bénéficient d'aucun régime d'impôt sur le revenu particulier.

Le projet avorté de l'exécutif visant à attirer en France les fédérations sportives internationales

La loi de finances pour 2024, adoptée le 21 décembre 2023 par l'Assemblée nationale en application de l'article 49, alinéa 3 de la Constitution prévoyait de modifier le CGI afin d'exonérer de certains impôts, les

fédérations internationales reconnues par le CIO, ainsi que leurs salariés⁽⁹⁾.

Ce n'était pas la première fois que le gouvernement avait mis en avant sa volonté de développer l'attractivité de la France en matière de sports. En effet, le législateur avait déjà légiféré directement en faveur de l'organisation de manifestations sportives, notamment dans le cadre de l'organisation en France du championnat d'Europe masculin de l'UEFA 2016 (EURO 2016).

Le gouvernement de l'époque s'était engagé à créer un régime de faveur afin de faire bénéficier les organisateurs de compétitions sportives internationales d'exonérations fiscales nombreuses.

Codifié à l'article 1655 septies du CGI, ce régime d'exonération s'applique aux compétitions sportives internationales satisfaisant aux critères cumulatifs suivants :

« 1° Être attribuée dans le cadre d'une sélection par un comité international, sur candidature d'une personne publique ou d'une fédération sportive nationale délégataire, définie à l'article L. 131-14 du code du sport ;

2° Être de niveau au moins équivalent à un championnat d'Europe ;

3° Être organisée de façon exceptionnelle sur le territoire français ;

4° Entraîner des retombées économiques exceptionnelles ».

Les organismes entrant dans le champ d'application de cette mesure sont notamment exonérés d'impôt sur les sociétés, de cotisation foncière des entreprises ou encore de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (jusqu'à sa suppression prévue en 2027).

Également, les rémunérations versées aux salariés de ces organismes, lorsque leurs fonctions sont liées à l'organisation d'une compétition sportive internationale, sont exonérées de la taxe sur les salaires, entres autres.

Ces dispositions très favorables, intégrées dans la loi de finances pour 2014, devaient initialement s'appliquer uniquement aux compétitions pour lesquelles la décision d'attribution à la France était intervenue avant le 31 décembre 2017 (à ce titre, Paris a été officiellement désignée ville hôte des Jeux olympiques 2024, le 13 septembre 2017).

Initialement temporaire, la loi de finances pour 2023 a pérennisé ce régime fiscal afin qu'il puisse s'appliquer au championnat d'Europe féminin de l'UEFA 2025, par exemple.

Ainsi, l'organisation de compétitions internationales récentes telles que la Coupe du Monde de Rugby 2023 et

(7) BOI-TVA-LIQ-30-20-40.

(8) CGI, ann. III, art. 72.

(9) PLF 2024, art. 31.

les Jeux Olympiques et Paralympiques a conduit le législateur à mettre en œuvre plusieurs mesures destinées à promouvoir l'attractivité de la France; dont celle qui fait l'objet de la présente étude.

Les mesures d'exonération proposées à l'intention des fédérations sportives internationales : conditions et portées des exonérations

Pour encourager les fédérations sportives internationales à s'installer en France, le gouvernement souhaitait leur garantir un cadre fiscal privilégié.

Dans sa rédaction initiale, le nouvel article 1655 octies du CGI prévoyait d'exonérer les fédérations sportives internationales reconnues par le Comité international olympique :

« 1° de l'impôt sur les sociétés prévu à l'article 205 [du CGI] à raison des bénéfices réalisés en France résultant de leurs activités afférentes à leurs missions de gouvernance du sport ou de promotion de la pratique du sport;

2° de la cotisation foncière des entreprises prévue à l'article 1447 [du CGI] et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises prévue à l'article 1586 ter [du CGI] au titre des activités mentionnées au 1° ».

Une triple exonération (impôt sur les sociétés, cotisation foncière des entreprises, et cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises) devait ainsi être accordée aux fédérations sportives internationales, sous réserve de respecter deux conditions cumulatives :

- les fédérations sportives internationales devaient être reconnues par le CIO ;
- l'exonération était limitée aux activités afférentes à leurs missions de gouvernance du sport ou de promotion de la pratique du sport.

En ce qui concerne la procédure de reconnaissance des fédérations sportives internationales, celle-ci est expressément prévue à l'article 25 de la Charte olympique qui prévoit que « les statuts, les pratiques et les activités des FI [Fédérations internationales] au sein du Mouvement olympique doivent être conformes à la Charte olympique, en particulier en ce qui concerne l'adoption et la mise en œuvre du Code mondial antidopage, ainsi que du Code du Mouvement olympique sur la prévention des manipulations de compétitions ».

Le gouvernement a ainsi souhaité faire bénéficier de ces exonérations les seules fédérations reconnues par le CIO, en dépit de tout autre critère, tel qu'un mécanisme d'agrément administratif par exemple.

Concernant la portée concrète de ces exonérations, les activités afférentes aux missions de gouvernance ou de promotion de la pratique du sport ont fait l'objet d'une précision dans les observations du gouvernement à l'occasion de la rédaction du projet de loi. Ainsi les activités éligibles comprenaient notamment l'encadrement

et l'accompagnement des fédérations internationales, le contrôle de l'application uniforme des règles de la discipline concernée, les actions de formation, le développement des activités relevant du « sport santé ». Les activités purement commerciales étaient donc exclues du dispositif.

Au regard des règles déjà applicables aux fédérations sportives françaises et donc à toute fédération installée sur le territoire français (voir par. « *Premier frein identifié à l'attractivité française : l'absence de statut propre des fédérations internationales* » ci-dessus), il est possible de se demander si en réalité les fédérations internationales n'étaient pas en toute hypothèse exonérées d'impôt sur les sociétés au taux de droit commun et de CET pour leurs activités bénéficiant de ce nouveau dispositif. De telles activités ne sont en effet pas concurrentielles de celles des entreprises commerciales. Il est néanmoins possible que les règles de la gestion désintéressée, condition de la non fiscalisation des fédérations françaises, étaient trop restrictives pour certaines fédérations internationales qui rémunèrent leurs dirigeants au-delà des tolérances précitées. Ainsi, le nouveau dispositif d'exonérations ne reprenait pas cette condition de la gestion désintéressée.

Les mesures d'exonération à l'intention des salariés des fédérations sportives internationales

Toujours dans un but de renforcer l'attractivité de la France, les salariés de ces fédérations domiciliés en France devaient être exonérés d'impôt sur le revenu à raison de leurs salaires versés au titre de ces mêmes activités pendant cinq ans à compter de leur prise de fonctions.

L'article 81 du CGI, relatif aux revenus exonérés, était complété par un alinéa 40 qui prévoyait que l'exonération d'impôt sur le revenu était « applicable jusqu'au 31 décembre de la cinquième année civile suivant celle de la première prise de fonctions des salariés dans ces mêmes fédérations sportives internationales au titre des années à raison desquelles ils sont fiscalement domiciliés en France au sens des a et b du 1 de l'article 4 B ».

Ces dispositions, qui avaient vocation à soutenir les salariés des fédérations internationales dans leur projet de déménagement en France appellent plusieurs remarques.

Premièrement, le législateur réservait le bénéfice de l'exonération aux salariés qui auraient eu en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal⁽¹⁰⁾ et qui auraient exercé en France une activité professionnelle, salariée⁽¹¹⁾. Ainsi, le gouvernement subordonnait le bénéfice de cette exonération à une condition de « super-domiciliation », pour reprendre les termes du gouvernement.

(10) CGI, art. 4 B, 1-a.

(11) CGI, art. 4 B, 1-b.

En revanche, le législateur n'a pas essayé de subordonner le bénéfice de l'exonération à un transfert du domicile fiscal de l'étranger vers la France. En d'autres termes, un résident fiscal français, déjà présent sur le territoire, aurait pu bénéficier de l'exonération au même titre qu'un non-résident avant sa prise de fonction.

Deuxièmement, l'exonération était limitée aux rémunérations versées au titre des activités afférentes aux missions de gouvernance du sport et de promotion de la pratique du sport. Les observations du gouvernement apportaient une précision dans le cas de l'exercice par un salarié d'une activité mixte au sein de la fédération : celui-ci aurait dû « isoler, dans sa déclaration, la part des revenus consacrés aux [activités exonérées et non exonérées] ».

L'exonération critiquée partageait certaines similitudes avec le régime des impatriés de l'article 155 B du CGI, ce qui aurait pu soulever la question du cumul des deux régimes, toutes conditions étant par ailleurs remplies.

Bien que d'après le gouvernement, cette double niche fiscale avait pour objectif de contribuer « au rayonnement international ainsi qu'à l'activité économique » de la France, le Conseil constitutionnel a estimé que, tel qu'il avait été prévu par le législateur, ce régime fiscal spécifique n'était pas cohérent avec l'objectif d'attractivité du territoire que ce dernier s'est assigné.

La décision de censure du Conseil constitutionnel

Conformément au second alinéa de l'article 61 de la Constitution, la loi de finances pour 2024 a été déférée au Conseil constitutionnel par 60 sénateurs et 60 députés du groupe Les Républicains, ainsi que 60 députés du groupe NUPES, Socialistes et apparentés.

Les requérants demandèrent au Conseil de censurer l'article 31 de la loi considérant que les dispositions susmentionnées constituaient une rupture du principe d'égalité devant la loi, énoncé à l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, une rupture d'égalité devant les charges publiques, énoncé à l'article 13 de la Déclaration précitée, et contribuaient à encourager l'évasion fiscale.

Par une Décision du 28 décembre 2023⁽¹²⁾, le Conseil constitutionnel s'est ainsi prononcé sur la conformité des dispositions de l'article 31 au regard de la Constitution en considérant qu'elles méconnaissaient en effet le principe d'égalité devant les charges publiques et par conséquent, qu'elles étaient contraires à la Constitution.

Le principe d'égalité devant la loi, fondé sur l'article 6 précité, ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un

et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit.

Sur le volet fiscal, « le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur décide de différencier l'octroi d'avantages fiscaux, c'est à la condition que celui-ci fonde son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose »⁽¹³⁾. Le Conseil constitutionnel reconnaît ainsi la validité des mesures d'incitation, résultant de l'octroi d'avantages fiscaux, dès lors qu'elles sont fondées sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés⁽¹⁴⁾.

Dans sa décision du 28 décembre 2023 précitée, le Conseil constitutionnel a considéré qu'en accordant ces exonérations fiscales au seul motif que « la fédération est reconnue par le Comité international olympique », le législateur n'a pas fondé son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction du but qu'il s'est proposé, à savoir renforcer l'attractivité de la France. En censurant ces mesures, le Conseil constitutionnel rejette donc l'application d'exonérations fiscales basées sur des critères échappant au contrôle du législateur.

En effet, bien que l'on puisse comprendre que l'attraction de grandes fédérations telles que la FIFA répondrait à l'objectif du législateur de renforcer l'attractivité de la France (notamment en termes de retombées économiques), il en serait autrement pour les plus petites fédérations reconnues par le CIO dont l'installation en France n'aurait aucun impact significatif sur cet objectif.

On comprend donc que si l'application de ce régime avait été soumise à un agrément de Bercy validant l'impact significatif de la relocalisation en France, notion précisée par décret par exemple, la mesure aurait pu être jugée conforme à la Constitution.

Une approche comparable à celle existant pour les associations européennes souhaitant bénéficier du régime du mécénat (réduction d'impôt au profit du donateur) au titre des dons collectés en France pourrait servir d'inspiration.

Par ailleurs, accorder une exonération temporaire d'impôt sur le revenu à tous les contribuables y compris ceux d'ores et déjà domiciliés fiscalement en France avant l'installation de leur fédération, relevait d'une forme d'incohérence avec l'objectif d'attractivité de la France, qui ne peut pas concerner des personnes déjà résidentes... Il serait possible d'éviter cette difficulté en modifiant à la marge le texte.

(13) Cons. const., 30 déc. 1996, n° 96-385 DC.

(14) Cons. const., 29 avr. 2011, n° 2011-121 QPC.

(12) Cons. const., 28 déc. 2023, n° 2023-862 DC.

Conclusion

La possibilité pour la France d'accueillir de grandes fédérations sportives internationales serait à n'en pas douter un atout.

Les mesures incitatives imaginées pour inciter les fédérations à venir en France n'ayant pas passé le filtre du Conseil constitutionnel, il serait souhaitable qu'un nouveau projet, tenant compte de l'analyse du Conseil constitutionnel, puisse voir le jour (i) en définissant de manière

objective les critères désignant les fédérations susceptibles d'être concernées (avec création d'un agrément administratif préalable) et (ii) pour les salariés, à l'image de ce qui existe déjà pour les salariés « impatriés », en limitant l'exonération aux nouveaux arrivants sur le territoire.

Pour autant, le contexte politique actuel risque de ne pas permettre à un nouveau projet d'être intégré dans la prochaine loi de finances ou à court terme. ■