

FISCALITE DU SPORT

Cours à distance MASTER 1^{ère} année

Management des Organisations Sportives

M. Emmanuel BAYLE – Maître de Conférences à l'UFRSTAPS à l'Université Lyon 1
Email : bayle@univ-lyon1.fr Tél : 04 72 43 28 38

❖ Objectifs de la formation :

- Connaître les bases de la fiscalité des personnes morales et des personnes physiques
- Etre capable de déterminer le régime fiscal d'une structure et de comprendre les mécanismes de calcul des impôts dont est redevable une organisation sportive au regard de son statut juridique (société commerciale, association...)
- Etre capable de déterminer la situation fiscale (et de déterminer le revenu imposable) d'un sportif ou d'un entraîneur dans le sport (ou d'une autre personne physique) au regard des spécificités et de la diversité de leurs sources de revenus possibles.

❖ Modalité de l'enseignement :

Cours sur E-learning et TD à l'UCBL les 21 et 22 novembre de 8H30 à 12H. et 13H.00 à 16H.30

❖ Modalités d'évaluation :

Contrôle continu 1 (40 %) Etude du régime fiscal d'une structure (cf. document CC) + 1 oral (5 minutes) cf. document (consignes CC).

Contrôle continu 2 (60%) Etude de cas et exercices 1^{ère} session (2 heures) cf. document consignes CT

Contrôle terminal (100%) Etude de cas et exercices 2^{ème} session (2 heures) cf. document consignes CT

Le cours e-learning est composé :

du cours sur la fiscalité des personnes morales et des personnes physiques dans le cadre du secteur sportif ;

- **d'un QCM ayant pour objectif d'évaluer votre compréhension du cours ;**
- **d'une étude de cas et de son corrigé portant sur le cas d'un club professionnel (cas plus complexe qu'une entreprise classique dans le cas de la fiscalité du sport)**

et de deux mini-cas sur la fiscalité des personnes physiques à partir de la situation du sportif professionnel et du sportif de haut-niveau.

- De consignes pour préparer le contrôle continu (cf. consignes CC de fiscalité)
- De consignes pour préparer le CT. Les sujets des examens de janvier sont à traiter (préparation du CT) pour les TD afin de préparer le CT dans les meilleures conditions.

Pour préparer dans les meilleures conditions le CT, il faut arriver aux TD avec une bonne connaissance du cours et des mécanismes de calcul des différents impôts et avoir traité au moins un des deux sujets (CT 2003).

=> Si vous arrivez en TD sans avoir travaillé le cours et l'avoir compris dans ses grandes lignes, il est inutile de venir au TD.

- D'une bibliographie (dont les sources peuvent toutes être consultées à la BU STAPS de l'université de Lyon 1 + sites internet).

Ce cours a pour objectif de vous donner la connaissance et l'expertise d'un certain nombre de mécanismes, de réflexes et de capacité de raisonnement à partir de problématiques fiscales que l'on rencontre dans la gestion des organisations sportives.

NB : dans ce document, le terme organisation sportive est utilisé pour qualifier de manière générique toutes les structures sportives concernées par un impôt particulier. Lorsque nous indiquons d'autres structures - associations par exemple ou structures commerciales atypiques dans le cas du sport professionnel cela signifie qu'il existe parfois un traitement spécifique fiscal pour ces structures.

* Tous les textes législatifs mentionnés sont disponibles sur le site legifrance.

Introduction

Quatre éléments sont successivement abordés en introduction :

- a- Les prélèvements obligatoires et le poids des différents impôts dans le budget de l'Etat ;
- b- Les types d'organisations appréhendées par le fisc et la relation sport et fiscalité ;
- c- Quatre situations pour les organisations sportives par rapport à la fiscalité ;
- d- Définition du vocabulaire fiscal.

Les prélèvements obligatoires et le poids des différents impôts dans le budget de l'Etat

Les prélèvements obligatoires **comprennent les impôts, les taxes parafiscales, les redevances pour services rendus, les droits de douane et les cotisations sociales.**

Les prélèvements obligatoires représentent en **2004 45.2% du PIB** (22.4% pour les organismes de sécurité sociale et 14.8% pour l'Etat, 7 pour les collectivités locales et 1% pour la Communauté Européenne)¹.

Les impôts² sont des prestations pécuniaires mises à la charge des personnes physiques et morales en fonction de leurs capacités contributives et sans contrepartie déterminée en vue de la couverture des dépenses publiques et de la réalisation d'objectifs économiques et sociaux fixés par la puissance publique.

Les taxes parafiscales représentent une part très faible des prélèvements obligatoires. Elle sont instituées dans un **but d'ordre économique, professionnel ou social** au profit de personnes morales de droit public ou privé autres que l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs ; c'est à dire au **profit d'organismes professionnels** (par ex. : taxe sur la pollution atmosphérique dont le produit sert à lutter contre la pollution ou la taxe sur les produits agricoles qui sert à payer les subventions aux agriculteurs en cas de chute des cours).

Les **redevances pour services rendus** (ex. : ordures ménagères) sont également des prélèvements obligatoires mais elles ne constituent pas à proprement parler des impôts dès lors qu'elles donnent droit à des contreparties.

¹ Aux Etats-Unis, ce chiffre s'élève à 28.9%, au Royaume-Uni 37.2%, en Suède 52% ; la France se situe très au dessus de la moyenne des autres pays de l'OCDE (37%).

² L'impôt peut être désigné sous différentes formes terminologiques : taxe (TVA, taxe d'habitation...), impôt (impôt sur le revenu...), cotisation (cotisation complémentaire à la taxe d'apprentissage), redevance (redevance TV), contribution (CSG), droit (droit d'enregistrement...), retenue (retenue à la source sur différents revenus, prélèvement (prélèvement social exceptionnel), participation (ex. articipation à l'effort de construction...), vignette, imposition (imposition forfaitaire annuelle).

Quant aux **droits de douane**, ils se distinguent des impôts en raison de leur caractère strictement économique, leur objet étant de **protéger le marché intérieur**. Cela étant, certains prélèvements obligatoires perçus par l'administration des douanes constituent des impôts : il s'agit de la taxe sur la valeur ajoutée perçue sur les biens provenant des Etats non membres de l'Union européenne, de la taxe sur les produits pétroliers, qui s'applique quelle que soit l'origine des produits.

Enfin en dépit de leur caractère obligatoire, **les cotisations sociales ne sont pas des impôts dans la mesure où elles sont perçues dans un but déterminé – la protection sociale – et où le versement de prestations en constitue la contrepartie**. D'ailleurs, ces cotisations ne font pas l'objet d'un vote parlementaire mais sont fixées par décret ministériel après consultation des partenaires sociaux. Cependant certains impôts (CSG - CRDS) assis sur les revenus des personnes physiques sont intégralement affectés à des organismes sociaux : ils n'ouvrent droit à aucune contrepartie directe au profit des assujettis.

A la différence des autres prélèvements obligatoires, **l'impôt ne peut donc être établi et recouvré qu'en vertu d'un acte du pouvoir législatif, c'est à dire du parlement**. La loi de finances détermine chaque année, la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'Etat. Elle fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature. Tous les champs d'application des impôts présentés par la suite sont définis par un article du code général des impôts et votés lors des lois de finances³. Le pouvoir exécutif n'intervient que dans la mise en œuvre des règles fiscales définies par le parlement en précisant sous le contrôle du juge de l'impôt⁴, leurs modalités et conditions d'application. Il en résulte que l'administration fiscale interprète et commente les dispositions législatives dans des circulaires qui ne peuvent ni ajouter ni retrancher à la loi.

Les sources du droit fiscal sont donc internes la loi, les règlements (décrets pris en Conseil d'Etat, décrets signés par le premier ministre, arrêtés ministériels), la doctrine fiscale (documentation administrative, la pratique professionnelle), la jurisprudence. Elles sont aussi externes. La législation de la communauté européenne prime sur le droit interne (son champ d'application concerne essentiellement la TVA). Le règlement européen est directement applicable par les Etats membres ; la directive européenne fixe les objectifs à atteindre ; les décisions s'imposent à une personne ; la jurisprudence européenne provient de la Cour de justice européenne.

La politique fiscale nationale subit les contingences des politiques internationales. Le déficit public est encadré sous la pression des « critères de Maastricht » fixés par la commission européenne.

L'impôt se paie en argent mais peut aussi se régler en nature ; un particulier peut par exemple payer l'impôt sur la fortune les droits de succession en œuvre d'arts ou biens mobiliers. Le paiement est obligatoire et définitif sauf erreur il n'y a pas de restitution. Dans

³ Pour ne pas alourdir la lecture du contenu du cours les articles du CGI définissant le champ d'application (et les exonérations) des différents impôts ne sont pas mentionnés. Les formulaires de calcul et de déclaration des différents impôts seront consultables lors du cours. On peut les trouver sur le site du ministère des finances.

⁴ En première instance le tribunal administratif puis, en appel, la cour administrative d'appel puis en cassation le conseil d'Etat.

certain cas, l'Etat et les collectivités territoriales peuvent être assujetties à l'impôt (taxe sur les salaires, taxe foncière).

On distingue :

- **les impôts directs** (impôt sur le revenu –IR-) et **indirects** (taxe intérieure sur les produits pétroliers – TIPP-) ;
- **les impôts locaux** (taxe d'habitation et taxe foncière...) – ils sont versés au profit des collectivités locales - , les **impôts d'Etat** (IR qui sont versés au profit de l'Etat pour couvrir les dépenses budgétaires), **les impôts versés à des organismes divers** (taxe de chambre de commerce, de chambre des métiers).

L'impôt depuis la 1^{ère} guerre mondiale n'a pas pour seul objectif la couverture des charges publiques mais aussi un **but interventionniste**. C'est aussi un instrument **interventionniste** de l'Etat sur le plan économique (né de la crise de 1929, l'impôt a eu pour objectif la relance des économies sinistrées, favoriser l'emploi, l'investissement des entreprises), social (redistribution) et politique (création de l'impôt sur les grandes fortunes en 1982 devenu l'impôt sur la fortune en 1989).

Les recettes de l'Etat doivent couvrir ses charges. **Les recettes fiscales** (en milliards d'euros MME) proviennent majoritairement de la taxe sur la valeur ajoutée (111,72 soit presque 40% des recettes de l'Etat). Les autres rendements des impôts sont moins importants : impôt sur le revenu (52,59 MME soit environ 20%), l'impôt sur les sociétés (37,75 MME soit environ 15%), Taxe intérieure sur les produits pétroliers (25,815 MME soit un peu plus de 10%), les droits d'enregistrement, timbre et taxes indirectes (15,73 MME) ; autres impôts directs et taxes assimilées (25,57 MME). L'Etat collecte l'impôt au profit des collectivités locales et leur reverse (58,18 MME) ; il reverse également (15.8 MME) au profit des Communautés européennes. **Le total des recettes nettes de l'Etat est de 231,16** (évaluation des recettes du projet de budget général de l'Etat en 2003). **Les dépenses de l'Etat se sont élevées en 2004 à 273, 5 milliards d'euros.** Tous les ans, la France est en déficit. Le paiement des intérêts de la dette représente 12% du budget de l'Etat.

Ces impôts servent à financer les politiques publiques et le fonctionnement des ministères.

Les crédits des principaux ministères sont les suivants :

- Education/recherche 69 milliards d'E. (25% du budget de l'Etat) ;
- Travail, santé et solidarité 31, 6 milliards d'E.(11.55 %) ;
- Défense 40 milliards d'euros (14.6%) ;

Le budget de la culture et de la communication est 6 fois plus que celui du ministère des sports (400, 62 millions d'euros en 2003 soit un peu moins de 0.2% du budget de l'Etat et 218 millions d'euros via le compte extra budgétaire du trésor le FNDS). Les effectifs budgétaires du Ministère des Sports sont de 6 000 personnes contre 1 million de personnes pour le ministère de l'Education.

Au niveau régional, départemental et local la pression fiscale sur le citoyen est différente. Les régions, les départements et les communes disposent de prélèvements fiscaux plus ou moins forts par habitant.

La fiscalité est une matière changeante au gré des lois de finances (la plupart des chiffres présentés par la suite changent tous les ans). Plusieurs mesures fiscales majeures ont été adoptées depuis le début des années 2000 : par exemple la baisse de la TVA, la diminution de

la taxe d'habitation, la baisse de l'impôt sur le revenu⁵, la disparition de la vignette pour les particuliers et les entreprises individuelles, l'augmentation de la possibilité de déduire les dons effectués aux associations, la récente annonce de la suppression de la taxe professionnelle.

Par le système de fiscalisation instauré en France, notre pays apparaît privilégié l'impôt indirect. L'Etat semble ainsi aller à l'encontre de la justice sociale. Pourtant à y regarder de près, l'impôt indirect présente plusieurs avantages par rapport aux impôts directs. La TVA est un impôt relativement simple par rapport à l'impôt sur le revenu. La complexité des modalités de calcul de cet impôt (réductions diverses, abattements spéciaux...), qui semble réservé à des initiés, produit parfois un sentiment d'injustice conforté par la forte concentration de l'impôt (5% des contribuables payent 55 % de l'impôt sur le revenu).

Alors que la TVA est «indolore», la pression fiscale directe, subventionne théoriquement le loisir. Plus le travail est imposé, moins il est rentable de travailler. Cette «désutilité» du travail peut s'accompagner d'une recrudescence de la fraude ou de l'évasion fiscale. Elle peut conduire également à une baisse des recettes fiscales de l'Etat (comme l'a popularisé l'économiste américain Laffer). En effet, pour un taux de taxation suffisamment élevé, tout excès de pression fiscale décourage l'activité. Les salaires versés sont donc moindres et le produit de l'impôt se trouve diminué d'autant. A partir d'un certain seuil, une hausse de la pression fiscale diminue les recettes fiscales de l'Etat.

b- Les types d'organisations appréhendées par le fisc et la relation sport et fiscalité

Nous présentons les différents types d'organisations appréhendées par le fisc dans le secteur sportif et leur statut juridique. Les structures juridiques⁶ des organisations sportives peuvent être :

- **associatives** (cas le plus fréquent 175 000) et 200 clubs professionnels sous statuts juridiques spécifiques (SASP, SAOS, SEM...).
- **publiques** (les services des sports des collectivités locales) ou leurs démembrements ou partenaires (par exemple une société d'économie mixte ou la délégation de service public de la gestion d'un complexe sportif à une entreprise ou une association) ;
- **commerciales** : les entreprises commerciales dans le secteur sportif organisées sous la forme de société anonyme, société anonyme simplifiée, SARL, EURL (dont les règles de constitutions viennent d'être simplifiées) sont également nombreuses (200 entreprises d'événementiel sportif sur la France, 600 entreprises travaillant dans le secteur de l'industrie du sport, 7000 magasins de sport ; une petite centaine d'agences de communication et de sponsoring sportif, 200 annonceurs disposant d'un service sponsoring et 110 000 structures dans le domaine du tourisme. De nombreux entrepreneurs individuels qui gèrent des activités commerciales dans le sport ou dans des secteurs en relation avec le sport sont organisés en nom propre.

La loi du 16 juillet 1984 modifiée à plusieurs reprises (cf. cours droit du sport) impose désormais aux associations qui perçoivent plus de 1,125 millions d'euros H.T. (ME) de

⁵ Amorcée en 2000, la baisse de l'impôt sur le revenu s'est traduite par la baisse des taux des 2 premières tranches de l'IR. L'actuel gouvernement prévoit que les 6 taux du barème soient abaissés chaque année de 2001 à 2003 (baisse de 5% en 2002, de 3% en 2003).

⁶ Rappelez vous pour plus de précisions au cours de droit du sport (licence IUP 2) et de droit commercial (IUP 3).

recettes liées à l'organisation de manifestations sportives payantes ou qui versent à des sportifs des rémunérations de plus de 750 000 euros de salaires hors charges sociales de constituer une société qui prend la forme de trois statuts juridiques pour la gestion des clubs professionnels :

- l'**Entreprise Unipersonnelle Sportive à Responsabilité Limitée (E.U.S.R.L.)**
- la **Société Anonyme à Objet Sportif (S.A.O.S.)**⁷
- la **Société Anonyme Sportive Professionnelle (S.A.S.P.)**

Les statuts de ces sociétés doivent être conformes à des statuts types définis par décrets en Conseil d'État.

La formule de la **Société d'Économie Mixte Sportive Locale (S.E.M.S.L.)** est supprimée pour l'avenir. Néanmoins, celles constituées avant le 29 décembre 1999 peuvent subsister sous leur régime juridique antérieur.

NB : Dans ces différentes formules, l'association ne disparaît pas, elle devient l'association support (partition de l'activité entre les deux structures). Les relations entre ces deux groupements sont définies par une convention approuvée par leurs instances statutaires respectives. Un décret en Conseil d'État précise les dispositions qui doivent y figurer.

Les règles de droit commun des sociétés anonymes s'appliquent à l'ensemble de ces structures, notamment :

NB : Mais il convient de remarquer qu'elles sont aussi régies par certaines dispositions spécifiques prévues aux articles 11 et s. de la loi de 1984 modifiée.

Dispositions applicables à l'ensemble de ces sociétés

- Interdiction d'appel public à l'épargne ;
- Interdiction à toute personne privée d'être actionnaire dans plus d'une société dans une même discipline sportive ;
- Interdiction à toute personne privée actionnaire de consentir un prêt, de se porter caution ou de fournir un cautionnement en faveur d'une autre société dont l'objet social porte sur la même discipline.

Dispositions applicables aux S.A.O.S. et S.E.M.S.L.

- les actions sont nominatives
- les membres élus des organes de direction ne peuvent être rémunérés,
- l'association doit détenir au moins un tiers du capital social et des droits de vote à l'assemblée générale : minorité de blocage : toute décision importante, relative à la modification des statuts de la société, à la constitution du capital, à la liquidation de la société ne peuvent se prendre sans l'aval de l'association
- la distribution de dividendes est interdite (applicable aussi à l'E.U.S.R.L.).

Traits caractéristiques de la S.A.S.P. (introduites par la Loi du 28 décembre 1999)

Possibilité de rémunération des dirigeants (dans des conditions qui seront définies dans un futur décret)

NB : remarque : dans une EUSRL, le gérant peut lui aussi être rémunéré.

- Distribution de dividendes = partage des bénéfices

⁷ Le capital social est détenu au minimum à 33 % par l'association sportive loi 1901.

Pas de minorité de blocage en faveur de l'association support → il existe toujours une convention, mais l'association n'est pas obligatoirement détentrice d'une part du capital

En résumé, les apports de la modification de Loi du 28 décembre 99 ont été les suivants :

- disparition à terme des associations à statuts renforcés (sous un an)
- disparition de la possibilité de créer de nouvelles SAEMS
- apparition de 2 nouveaux statuts pour les clubs pro, EUSRL et surtout SASP permettant
 - la distribution des bénéfices (uniquement pour la SASP)
 - la rémunération des dirigeants
 - mais toujours pas la cotation en bourse (contrairement à ce qui est le cas en Italie ou en Angleterre par exemple).

Structures juridiques des groupements sportifs professionnels (résumé)

	Association	E.U.S.R.L.	S.A.O.S.	S.E.M.S..	S.A.S.
Inconvénients techniques lors de la création	Aucun	Difficultés pour définir l'apport de l'association, transfert d'actif soumis à fiscalité			
Réalisation de bénéfices	Possible	Possible	Possible	Possible	Possible
Distribution de dividendes	Interdite	Interdite	Interdite	Interdite	Possible
Participation des associés aux pertes	Non	En l'absence de liquidation judiciaire : participation limitée au montant des apports			
Rémunération des dirigeants administrateurs	Interdite	Interdite	Interdite	Interdite	Possible
Associés		Un seul actionnaire (l'association)	Au moins 7 actionnaires. L'association détentrice d'au moins un 1/3 capital social	Au moins 7 actionnaires. Majorité du capital détenue par l'association seule ou avec les CT	Au moins actionnaire

Dans le domaine du sport, la question de la fiscalité est un domaine particulièrement sensible. L'histoire des rapports sport et mouvement sportif et notamment l'entrée des sports dans le professionnalisme par exemple a été marquée par de nombreux problèmes fiscaux. Ainsi des redressements fiscaux dans le domaine du sport professionnel au cours des années 1970 et 1980 ont été à l'origine de la disparition de plus d'une vingtaine de clubs professionnels en football mais aussi en basket qui ne respectaient pas notamment leurs obligations fiscales⁸. Quelques redressements douloureux ont également été opérés dans le domaine du tourisme sportif associatif au cours des années 1990. Pourtant, dès les années 1930 et l'entrée des associations de football dans le monde du sport professionnel, les clubs professionnels se sont vus assujettis aux impôts commerciaux mais la généralisation de l'application aux structures du sport professionnel prendra près de 50 ans !

Depuis les années 1980, l'environnement socio-économique des associations sportives a évolué pour devenir plus hostile et incertain : le comportement des pratiquants traduit plus un mode de consommation du sport qu'un réel investissement de militant, les possibilités de pratique sportive et les loisirs proposés à l'individu se sont multipliés (...). Face à cet environnement évolutif, d'une part on a vu certaines associations faire appel à du personnel salarié, moyen devenu indispensable à la réalisation de leurs projets. D'autre part, l'Etat et les collectivités locales, conscients de leurs propres limites en matière budgétaire et de gestion, ont fortement incité les associations à développer leurs ressources propres et l'emploi sportif (plan sport emploi, emploi jeune...) générant pour certaines d'entre elles un comportement entrepreneurial suscitant des contrôles et des redressements de la part des services fiscaux. Bref, de par leurs projets plus ambitieux et le contexte socio-économique et institutionnel, les associations mettent en oeuvre des méthodes pour développer de nouvelles sources de financement.

De plus, l'offre sportive a fortement évolué : Etat, Collectivité locales, clubs, et organismes marchands entrent souvent en concurrence dans l'offre d'activités et d'événements sportifs.

Auparavant les sphères lucratives et non lucratives se complétaient sans se chevaucher, et on a vu apparaître sur des secteurs réputés non marchands des opérateurs privés qui sont venus jeter le discrédit fiscal sur les opérateurs associatifs qui avaient été le plus souvent pionniers sur des secteurs à forte valeur ajoutée (loisirs sportifs notamment : voile, kayak, tennis, golf...).

Le monde du sport (associatif) et de la fiscalité entretiennent donc depuis très longtemps des rapports ambigus voire même quelque fois conflictuels.

L'évolution, au cours des années 1970, du sport associatif parfois vers le domaine marchand et inversement du monde marchand vers les activités traditionnellement réservées au secteur associatif, a entraîné un flou sur la frontière entre le monde lucratif et celui du non lucratif. A travers ce mouvement, le sport associatif s'est heurté à la rigidité des principes du droit fiscal associatif construits à partir des notions de philanthropie. Ce sont d'abord les clubs professionnels qui se sont vus appliquer les impôts commerciaux (taxe sur la Valeur Ajoutée -TVA-, impôts sur les sociétés, taxe professionnelle...) et subir de nombreux redressements fiscaux essentiellement à la fin des années 1970 et au cours des années 1980 ; ce sont ensuite les importantes associations positionnées sur le vaste secteur du tourisme et du loisir sportif qui ont subi l'application des règles fiscales.

⁸ Ces difficultés ont été pour partie à l'origine de la mise en place des directions nationales de contrôle de gestion dans les sports professionnels d'abord au football puis au basket et au rugby.

Face à l'évolution de leurs activités, nombreux sont les dirigeants associatifs qui omettent de s'interroger ou de se questionner sur les conséquences fiscales des activités du club. Les dirigeants d'entreprise ne se posent pas les mêmes questions mais se trouvent de par leurs structures juridiques soumis d'emblée aux impôts commerciaux. Pourtant, c'est l'importance économique des activités mises en oeuvre qui justifie la fiscalisation du sport. En matière fiscale, **ce n'est pas le statut juridique (association, structure publique, entreprise commerciale) qui est considéré mais c'est la nature des actes qui importe** comme le démontrent les nombreux redressements et contrôles fiscaux dans le cas des clubs professionnels.

Le droit fiscal ne se laisse pas abuser par la forme associative mais taxe la réalité des opérations réalisées.

La complexité de l'application du régime fiscal dérogatoire aux associations ou aux assujettis partiels à la TVA comme le sont les structures juridiques des clubs sportifs professionnels ou des SEM gestionnaires de loisirs sportifs peut expliquer l'incompréhension et la difficile maîtrise par les dirigeants bénévoles de concepts que les professionnels comptables et fiscalistes ont souvent eux-mêmes du mal à appliquer. Il y a là un paradoxe évident que tout apprenti fiscaliste, souvent bénévole, rencontre : la fiscalité associative et s'appliquant aux assujettis partiels à la TVA est plus complexe à appliquer (!) et à pratiquer que la fiscalité d'une entreprise commerciale !

L'exercice se révèle d'autant plus périlleux que les critères d'assujettissement des associations aux différents impôts sont parfois fondés sur des concepts subjectifs (activité lucrative, utilité sociale, gestion désintéressée...). Dans ce contexte, le sport associatif, comme d'autres branches du monde associatif, se trouvait dans une zone d'incertitude et de risque fiscal qu'il convenait d'éclairer. Les instructions fiscales du 15 septembre 1998 et du 16 février 1999 ont eu l'objectif⁹ de repéciser les conditions d'assujettissement aux impôts commerciaux.

Face à ces nouvelles données de l'environnement, quatre situations sont identifiables pour les organisations sportives face à la fiscalité :

1- si l'activité sportive ne donne pas lieu à paiement de la part des spectateurs et que la gestion d'une association demeure totalement bénévole et désintéressée, **l'association échappera en grande partie à l'impôt**. C'est le cas de nombreux clubs qui vivent seulement des cotisations et de subventions modestes.

2- par contre, dès que **l'association** sortira de ce cadre et organisera des manifestations sportives donnant lieu à droits d'entrée et nécessitera les services de salarié, l'impôt sera au rendez-vous. Il s'agit d'une fiscalité modérée s'apparentant à un régime de droit commun mais avec **le bénéfice d'un régime dérogatoire** (un grand nombre d'exonérations) qui est le prix à payer d'un certain développement.

3- enfin, pour les clubs (professionnels ou les grandes associations de loisirs sportifs : UCPA ou fédérations sportives organisant des événements majeurs : Fédérations françaises de football, de tennis...) qui atteignent un degré supérieur et qui cherchent à se procurer des ressources par des moyens économiques et des méthodes commerciales, d'autres impôts apparaîtront (impôts que l'on rencontre dans le monde des affaires). **La fiscalité qui leur est**

⁹ Une instruction fiscale a pour objet de mieux préciser et d'interpréter pour les administrés et les services fiscaux une réglementation applicable. Elle ne dispose pas d'une force réglementaire lui permettant de modifier la loi.

applicable est plus complexe à calculer que celle des entreprises commerciales en raison d'un assujettissement partiel à la TVA. Attention la plupart de ces grandes associations ont souvent créé pour des raisons fiscales des sociétés commerciales dans lesquelles elles sont actionnaires uniques ou majoritaires.

4- une quatrième situation correspond à celle des entreprises commerciales. Elles disposent d'un régime fiscal « plein » (elles sont très rarement des assujettis partiels à la TVA). Les impôts qui sont présentés leur sont donc applicables. Certaines d'entre elles peuvent bénéficier d'un certain nombre d'exonérations compte tenu de la faiblesse des chiffres d'affaires générés.

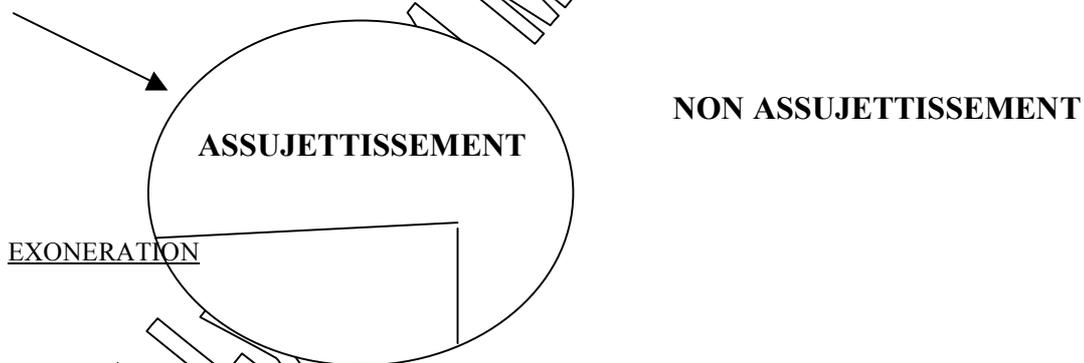
La fiscalité internationale des grandes entreprises internationales et celle des groupes de sociétés n'est pas abordée dans ce document.

d- Définition du vocabulaire fiscal

Quelques précisions sur les notions essentielles à connaître en matière fiscale :

- **Assujettissement** : une organisation entre dans le champ d'application (est soumise à un impôt) d'un impôt dont le texte est défini par un article du code général des impôts (C.G.I.)

Le schéma ci-dessous présente le champ d'application (assujettissement) d'un impôt.



Au regard de ce schéma, on ne peut être exonéré d'un impôt que si l'on n'y est assujetti.

- **Base ou assiette d'imposition** : ensemble des recettes qui entrent dans le champ et le calcul de l'impôt

- **Exonération** : Abattement de tout ou partie appliqué sur la base d'imposition ou sur le montant de l'impôt dû au regard de la situation du contribuable.

- **Abattement** : Déduction appliquée sur la base d'imposition.

- **Réduction d'impôt** : déduction appliquée après le calcul de l'impôt brut.

- **Franchise d'impôt** : exonération d'impôt quand le montant d'impôt à payer est inférieur à un certain montant.

Quelques précisions complémentaires en matière de définition de termes utilisés dans le cours peuvent être trouvées dans le lexique ci-dessous (ces termes ne sont pas apprendre mais à comprendre).

LEXIQUE fiscal (source Ministère des finances)

Abattement : Somme forfaitaire déduite de la base imposable.

Acte sous seing privé : Acte écrit rédigé par un particulier et comportant la signature manuscrite des parties.

Action : Titre de propriété négociable émis par une société de capitaux en représentation d'une partie de son capital.

Assiette : Ensemble de règles ou d'opérations tendant à déterminer les éléments (bénéfice, chiffre d'affaires...) qui doivent être soumis à l'impôt.

- Élément retenu pour le calcul de l'impôt pour l'application du tarif (l'assiette est alors synonyme de base).

Assujetti : Personne soumise à un impôt (une personne soumise à la TVA est un assujetti.)

Avis d'imposition : Document administratif sur lequel figurent les éléments servant de base au calcul de l'impôt, le montant des sommes à payer, les conditions de leur exigibilité et la date de leur mise en recouvrement.

Avis de non-imposition ou d'imposition non mise en recouvrement :

Document administratif adressé au contribuable précisant qu'il n'a pas d'impôt à payer.

Avoir fiscal : Fraction de l'impôt sur les sociétés déjà payée par une société à raison des bénéfices mis en distribution. L'avoir fiscal est égal à 50 % du montant net des dividendes distribués à des personnes physiques et à des sociétés bénéficiant du régime des sociétés mères, 10 % dans tous les autres cas. L'avoir fiscal s'ajoute au revenu (ou au bénéfice) imposable de l'actionnaire et son montant est déduit de l'impôt dû par cet actionnaire afin d'atténuer la double imposition économique du bénéfice distribué. Sous réserve des conventions internationales, le bénéfice de l'avoir fiscal est réservé aux résidents de France.

Budget : Ensemble de textes législatifs par lesquels sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses annuelles de l'Etat.

- Ensemble des comptes qui décrivent pour une année civile toutes les ressources et charges de l'Etat.

- Ensemble des comptes qui décrivent les crédits d'un ministère pour une année civile.

Champ d'application : Ensemble des biens, activités, situations ou opérations concernés par une disposition fiscale et limites d'application de cette disposition dans le temps et dans l'espace.

Contribuable : Personne qui supporte directement la charge des contributions, impôts, droits ou taxes dont le recouvrement est autorisé par la loi.

Crédit d'impôt : Créance fiscale imputable sur un impôt.

Décote : Méthode de diminution de l'impôt théoriquement dû.

Déduction : Somme soustraite du bénéfice brut ou du revenu brut.

Domicile fiscal : Une personne est considérée comme ayant en France son domicile fiscal lorsqu'elle se trouve dans l'une au moins des quatre situations suivantes :

- . avoir son foyer en France ;
- . avoir son lieu de séjour principal en France ;
- . exercer, à titre non accessoire, une activité professionnelle en France ;
- . avoir le centre de ses intérêts économiques en France.

Par ailleurs, sont également considérés comme ayant leur domicile fiscal en France les agents de l'Etat qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un Etat étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus.

Encaissement : Paiement reçu en espèces et, par extension, paiement reçu par chèque, virement ou par inscription au crédit d'un compte.

Exigibilité : Droit que le Trésor public peut faire valoir, à partir d'un moment donné, auprès du débiteur de l'impôt pour obtenir le paiement de cet impôt.

Exonération : Dispense d'impôt sous certaines conditions fixées par la loi.

Fait générateur : Fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité d'un impôt ou d'une taxe.

Foyer fiscal : Le foyer fiscal est le lieu où un contribuable habite normalement, c'est-à-dire le lieu de la résidence habituelle, à condition que cette résidence (en France) ait un caractère permanent. Le foyer fiscal constitue par ailleurs l'entité familiale de base retenue pour déterminer l'IR.

Franchise : Technique consistant à ne pas percevoir l'impôt lorsque le montant théoriquement dû de l'impôt ou du chiffre d'affaires n'atteint pas un chiffre minimum.

Imposable : Désigne la situation fiscale d'une personne ou d'une opération qui, par son activité ou sa nature, entre dans le champ d'application de l'impôt.

Liquidation : Opération de calcul de l'impôt par application du taux ou du tarif à la base imposable.

Meubles meublants : Objets servant à garnir et à meubler un appartement ou une maison.

Obligation : Titre de créance négociable productif d'intérêts, émis par une société ou une collectivité publique, en contrepartie d'un prêt.

Patrimoine : Ensemble des biens d'une personne physique ou d'une personne morale.

Personne morale : Groupement ayant une existence juridique propre.

Prescription : Délai au terme duquel l'action publique ne peut plus être entreprise.

Quotient familial : Dispositif permettant de proportionner l'IR au nombre de personnes composant le foyer fiscal. Il consiste à diviser le revenu imposable du foyer fiscal concerné par le nombre de "parts", ce nombre dépendant de la situation de chaque contribuable et du nombre de personnes considérées comme étant fiscalement à sa charge.

Recouvrement : Synonyme d'encaissement. La mise en recouvrement est l'opération par laquelle la créance du Trésor devient certaine à une date déterminée.

Redevable : Personne à qui incombe le paiement d'un impôt.

Réduction : Atténuation d'impôt.

Résidence principale : Habitation où réside habituellement un contribuable.

Rôle : Liste des contribuables indiquant le montant de l'impôt qu'ils ont à payer.

Valeur locative : Loyer que produirait un immeuble s'il était loué. On distingue la valeur locative cadastrale qui est fixée par l'administration, lors de l'achèvement des locaux ou lors de révisions périodiques, de la valeur locative réelle qui correspond au prix du marché.

Dans le domaine fiscal il n'y a pas de réelles spécificités applicables aux organisations sportives (si ce n'est pour les associations) ou aux sportifs (si ce n'est quelques ajustements pour ces derniers). Nous présentons tout d'abord la fiscalité des organisations sportives (personnes morales) (Chapitre 1) puis celle des sportifs et salariés du secteur sportif (personnes physiques) (Chapitre 2).

Chapitre 1 La fiscalité des organisations sportives

Nous présentons tout d'abord les impôts liés à l'activité non lucrative (A), puis ceux liés à l'activité économique et lucrative (B).

A- LES DIFFERENTS IMPOTS LIES A L'ACTIVITE NON LUCRATIVE

Ils peuvent concerner aussi bien les entreprises que les associations donc potentiellement toutes les organisations appartenant au secteur sportif. Il s'agit des impôts liés aux salaires (I) puis aux immeubles (II), puis aux spectacles sportifs (III) puis aux revenus patrimoniaux (IV).

I. Les taxes liées aux salaires

Lorsqu'une organisation emploie des salariés, elle est alors assujettie à deux impôts : la taxe à la formation continue et la taxe sur les salaires (TSS).

1. La taxe à la formation continue

Tout employeur (autres que l'Etat, les collectivités locales et leurs établissements publics à caractère administratif), quelle que soit sa forme juridique, doit concourir au développement de la formation professionnelle continue. Les organisations sportives employeurs n'échappent pas à cette règle.

Chaque année, tous les employeurs sont tenus de participer au financement de la formation professionnelle continue. Le montant diffère selon que l'entreprise atteint ou non le seuil de 10 salariés. Les montants exigés ont été relevés pour tous les employeurs.

Entreprises de moins de 10 salariés. Désormais, il n'y a plus de différence entre l'employeur assujetti à la taxe d'apprentissage et celui qui ne l'est pas. Le montant exigé au titre de la participation à la formation passe :

- en 2004, à **0,40 %** des rémunérations versées durant l'année civile ;
- en 2005, à **0,55 %** des rémunérations.

Le paiement de la contribution se fait toujours en deux temps. Le premier versement, égal à **0,45 %** de la masse salariale, sert au financement des contrats en alternance et au DIF. Le second, égal au solde de la contribution, est destiné au financement des actions de formation mises en œuvre par l'employeur pour ses salariés.

Entreprises d'au moins 10 salariés. À partir de 2004, le montant de la participation à la formation est porté de **1,50 %** à **1,60 %** de la masse salariale. La fraction de cette contribution destinée au financement des congés de formation reste inchangée mais la totalité de la somme doit désormais être versée à l'organisme paritaire collecteur agréé (OPCA) au titre du congé individuel de formation de la branche. Quant à la fraction consacrée au financement des formations en alternance, son taux est relevé à **0,50 %** pour tous les employeurs (au lieu de

0,30 % ou 0,40 % selon que l'employeur est ou non assujéti à la taxe d'apprentissage). Cette somme doit financer les formations en alternance mais aussi le droit individuel à la formation (DIF). Contrairement à ce qui pouvait se passer avant, l'employeur n'a plus d'autre choix que de verser toute cette somme à l'un des organismes paritaires collecteurs spécialement agréés pour cela par l'État. Enfin, le reliquat de la contribution, soit 0,9 % de la masse salariale, reste à l'employeur pour financer la formation continue de ses salariés.

Les organisations sportives (entreprises, associations) qui emploient des salariés sous CDD (quel que soit leur nombre) sont assujétiées au paiement d'une somme supplémentaire égale à 1% de la masse salariale brute. Cette cotisation de 1% est destinée au financement des congés individuels de formation. Cette cotisation n'est pas due par les clubs professionnels pour les CDD d'usage qui concernent les sportifs professionnels.

L'assiette de la taxe (base d'imposition) est composée des salaires et avantages en nature (logement ou voiture mise à disposition par exemple) selon les mêmes modalités que pour la TSS. S'il existe une obligation légale de régler cette taxe, **il y a en contrepartie une possibilité de formation du personnel.**

Il existe ainsi différents moyens de s'acquitter de cette obligation notamment par le **financement direct d'actions de formation au bénéfice de ses salariés** (frais de stage, rémunération des formateurs, frais de transport et d'hébergement sont déductibles – attention la rémunération des stagiaires est également déductible).

Les actions de formation peuvent être organisées dans l'entreprise ou hors de l'entreprise en application de conventions passées des organismes formateurs).

Les sommes payées pour des actions de formation sont à régler au plus tard le 28/02/2004 pour les salaires versés en 2003. Si par ces différents moyens l'organisation sportive ne s'est pas totalement ou pas du tout acquittée de sa participation, elle doit verser la différence restant due au trésor public.

Une déclaration justifiant les interventions de l'organisation pour l'année 2003 doit être adressée en 2 exemplaires à la recette des impôts au plus tard le 5 avril 2004. Les imprimés de déclaration sont à retirer auprès de l'inspecteur des impôts (le contrôle de cette participation s'effectue sous la responsabilité du préfet).

Le principe de versement de cet impôt est intéressant à connaître pour votre projet professionnel.

=> Lorsque vous êtes recruté sur un emploi salarié et même dans le cadre d'un bénévolat (de nombreuses fédérations ont négocié avec les organismes collecteurs – AGEFOS PME et Uniformal- cette faculté) ; il est donc possible de négocier, dans le cadre de votre emploi (et de votre contrat de travail), la prise en charge de tout ou partie d'une action de formation faite à votre profit.

=> Par exemple : vous ressentez le besoin d'une formation complémentaire à la suite de deux années passées à l'intérieur de l'entreprise et vous négociez le suivi d'une formation MBA d'une année en alternance payée par l'entreprise. Les coûts et les frais liés à la formation sont potentiellement entièrement déductibles. Cette formation peut être diplômante mais elle peut être seulement qualifiante (ex. vous suivez une semaine de stage informatique).

2- La taxe sur les salaires (TSS)

Il s'agit d'un impôt qui est lié à la TVA. **La TSS est due par les organisations (notamment les associations) non assujetties ou assujetties partielles à la TVA**. Si l'organisation est assujettie à 100% à la TVA (cas des entreprises), elle n'est pas redevable de la taxe sur les salaires. En pratique toutes les associations, les structures juridiques du sport professionnel et les SEM sportives employant du personnel sont assujetties à cet impôt mais également toutes les structures assujetties partielles à la TVA : c'est le cas des clubs professionnels et des fédérations sportives. Les entreprises commerciales (SA, SARL) dans le secteur du sport, en tant que structures assujetties à la TVA à 100%, ne sont donc pas redevables de la TSS.

Si l'organisation est assujettie pour moins de 90% de ses ressources à la TVA **on calcule un contre prorata de TVA qui s'applique au calcul de la TSS**.

Ce calcul est donc le suivant :

Chiffre d'affaires non imposé à la TVA (n-1)

Chiffre d'affaires total HT (n-1)

Si une structure dispose d'un prorata d'activités soumises à TVA de 30%, son contre prorata de TVA est de 70%. Le contre-prorata de TVA qui s'applique à l'année n se calcule sur l'année n-1.

La TSS est calculée sur la totalité des salaires selon un barème de calcul progressif multipliée par le contre prorata de TVA.

Les rémunérations financières ou avantages en nature versés par l'organisation sont soumises à la TSS (la base d'imposition est identique à celle de la taxe à la formation continue) :

Le calcul de la TSS s'effectue en fonction de 3 taux (4,25%, 8,50 %, 13.6%) et selon un barème progressif (chiffres 2005) :

- Un taux de 4,25% s'applique sur la fraction des salaires annuels inférieurs **6 904** euros (ou – 565.75 euros par mois).
- Un taux de 8,5 % s'applique sur la fraction des salaires annuels comprise entre **6 904 euros et 13 793** (ou – de 1130.25 euros par mois) euros
- Un taux de 13.6% s'applique sur la fraction des salaires annuels supérieure à **13 793** euros.

Les associations sans but lucratif bénéficient d'une **réduction d'impôt de 5453 euros (montant réévalué chaque année)** ce qui constitue un soutien non négligeable qui permet en pratique d'exonérer bon nombre de "petites" association qui emploient peu de personnel et du personnel à temps partiel. La taxe n'est pas due lorsque le montant ne dépasse pas 840 euros. **Les associations bénéficiant de la franchise en base de TVA (cf. partie TVA) ne sont pas redevables de la TSS.**

Exemple : Une SEM gestionnaire d'une base de loisirs sportif emploie
 Une secrétaire 10 000 euros bruts par an.

Un Brevet d'Etat 15 000 euros bruts par an

Elle dispose à l'année n-1 d'un contre-prorata de TVA de 40%.

Le calcul s'opère de façon suivante :

$$(6\,904 \times 2) \times 4.25\% + (13\,793 - 6\,904) + (10\,000 - 6\,904) \times 8.5\% + (15\,000 - 13\,793) \times 13.6\% =$$

1 182,18 euros x contre prorata de TVA (40%) = **472.87 euros**

La réduction d'impôt offerte aux organismes à but non lucratif de 5 453 euros ne peut pas s'appliquer dans la mesure où la structure est une SEM.

Règlement de la TSS au trésor public :

Actuellement, la taxe sur les salaires est payée (tous les mois ou tous les trimestres) à la trésorerie principale, dont l'adresse figure sur la déclaration annuelle de liquidation et de régularisation de taxe sur les salaires n° 2502 que l'administration fait parvenir, alors que la gestion du dossier fiscal professionnel relève du centre/recette des impôts et que l'interlocuteur concernant la gestion de la taxe sur les salaires est le " centre départemental d'assiette " (CDA).

Pour la taxe sur les salaires de l'année 2005, c'est à dire **pour les déclarations déposées à partir de février 2005**, les démarches administratives (dépôt de la déclaration, paiement, information, réclamations) sont effectuées auprès d'un service unique : la recette des impôts.

Il s'agira plus exactement de la recette des impôts :

- du lieu de dépôt de la déclaration des résultats pour les entreprises ;
- du lieu du principal établissement ou du siège pour les associations ou organismes divers non-assujettis au dépôt de la déclaration des résultats.

NB : Les entreprises qui relèvent de la direction des grandes entreprises (DGE) effectuent leurs démarches auprès de ce service. Le paiement de la taxe sur les salaires est réalisé obligatoirement par voie électronique. Pour les salaires versés à compter du 1er janvier 2005, les entreprises ayant plus d'un établissement effectueront **un paiement unique et global pour l'ensemble de leurs établissements** et non plus un paiement par établissement. De plus, la périodicité des versements sera désormais déterminée une fois par an en fonction du montant de la taxe due au titre de l'année précédente et non plus en fonction d'un montant mensuel de taxe. Ainsi, si **votre montant annuel de taxe** due au titre de l'année précédente est :

- **inférieur à 1 000 euros**, vous ne paierez et vous ne déposerez de déclaration **qu'une fois par an** (déclaration annuelle n°2502), au plus tard le 15 janvier pour les salaires versés au titre de l'année précédente ;
- **compris entre 1 000 et 4 000 euros**, vous déposerez le relevé de versement provisionnel (n° 2501) et verserez son montant au titre de **chacun des 3 premiers trimestres** (dans les 15 premiers jours de chaque trimestre civil pour le trimestre écoulé). La taxe due au

titre du dernier trimestre sera versée avec le complément de régularisation qui accompagne la déclaration annuelle (n°2502). Toutefois, quelle que soit votre périodicité (annuelle ou trimestrielle), si les salaires versés depuis le début de l'année aboutissent à un montant de taxe qui dépasse le seuil des 10 000 euros, on doit régulariser le montant de la taxe non acquitté depuis le début de l'année dans les 15 premiers jours du mois qui suit celui au cours duquel le seuil des 10 000 euros a été dépassé. Pour les mois restant à courir, on paie mensuellement, en n'oubliant pas de joindre le relevé de versement provisionnel (n° 2501).

- **supérieur à 4 000 euros**, vous déposerez le relevé de versement provisionnel (n° 2501) et verserez son montant **chaque mois** (dans les 15 premiers jours du mois suivant celui au titre duquel la taxe est due). La taxe due au titre du mois de décembre sera versée avec le complément de régularisation qui accompagne la déclaration annuelle (n° 2502).

Enfin, les employeurs qui ne sont redevables d'aucun montant (cas de bon nombre de petites associations sportives employeurs) de taxe en raison des différentes mesures d'allégement applicables (franchise, abattement), sont dispensés du dépôt de la déclaration annuelle.

Aussi, à compter de cette année, si vous n'avez pas eu à verser de taxe sur les salaires en 2002, vous ne recevrez pas la déclaration annuelle n°2502, adressée habituellement en décembre. Un courrier vous est adressé pour vous informer de ce changement.

Pour vérifier si vous êtes redevable d'une taxe sur les salaires au titre de 2003 et connaître le montant de l'abattement ou de la franchise, vous pouvez vous adresser à votre centre départemental d'assiette (CDA) ou vous procurer sur ce site, rubrique formulaires, le modèle de déclaration n° 2502 ainsi que sa notice explicative.

II. Les taxes liées aux immeubles*

* Ces impôts concernent aussi bien les personnes morales (entreprises, associations...) que les personnes physiques

1. La taxe foncière sur les propriétés bâties

Cette taxe est due pour les propriétaires (sauf les propriétés publiques). Elle est assise sur la valeur locative (50% de la valeur locative cadastrale) à laquelle on applique les taux déterminés par les collectivités locales bénéficiaires. Des exonérations temporaires de durée variable peuvent s'appliquer aux entreprises nouvelles.

2.1 La taxe foncière sur les propriétés bâties

La taxe foncière sur les propriétés non bâties est due par les propriétaires (le revenu cadastral servant de base d'imposition est fixé à 80% de la valeur locative cadastrale à laquelle on applique les taux déterminés par les collectivités locales bénéficiaires.

3. La taxe d'habitation

Les locaux d'habitation suffisamment meublés et leurs dépendances (jardins, garages, parkings privés). Elle est due par les propriétaire, locataire et occupant à titre gratuit pour les locaux utilisés à titre privatif (sauf si accueil du public). Le montant de la taxe est égal au

produit de la base d'imposition par les taux votés par chacune des collectivités bénéficiaires. Il a été institué un plafonnement de la taxe d'habitation en fonction du revenu.

III. La taxe sur les spectacles

Il s'agit d'une taxe affectée à la commune qui doit consacrer une partie au bureau d'aide social. L'article 1559 du CGI définit le champ d'application de cet impôt comme un spectacle de toute nature. La base d'imposition s'opère sur le **chiffre d'affaires de la billetterie** c'est à dire sur les droits d'entrée du spectacle et non sur le bénéfice du spectacle. Trois conditions sont nécessaires pour soumettre la recette d'une manifestation à la taxe sur les spectacles :

- la manifestation doit avoir la nature d'un spectacle (ne sont pas concernés ici les droits d'entrée perçus pour l'utilisation d'installations sportives : piscine, tennis, gymnase...);
- le spectacle doit être sportif : le golf miniature, les matchs de catch, combats de coq ne rentrent pas dans cette catégorie ;
- le spectacle doit donner lieu à paiement.

Si la recette du spectacle sportif est soumise à la taxe sur les spectacles, le club est alors exonéré de TVA ; tout ce qui n'est pas de la billetterie telles que les recettes de parrainage, de buvette, de vente de gadgets, de vestiaires est soumis à la TVA (cf. la suite). Il existe de nombreux cas d'exonérations temporaires ou permanentes :

- permanente : cinq disciplines aviron, athlétisme, natation, gymnastique et escrime ;
- jusqu'au 31/12/2004, 43 disciplines.

On notera que des sports médiatiques tels que le hand-ball, le ski, le triathlon ou le volley-ball bénéficient de ce régime de faveur (que les événements soient ou non organisés au profit d'une entreprise commerciale ou d'une association mais l'événement doit être inscrit au calendrier d'une fédération) ; ce qui démontre le caractère inégalitaire de cet impôt.

Exemple : Occade paye la taxe sur les spectacles sur les recettes de billetterie et de loges perçues lors de l'organisation du grand prix de tennis de Lyon.

Cette exonération peut s'analyser comme une aide indirecte en faveur des disciplines qui attirent peu de spectateurs et qui n'ont pas atteint un niveau de développement jugé suffisant.

Deux taux d'imposition sont envisageables :

- 8% pour les spectacles imposables ;
- 14% pour les courses automobiles et le tir aux pigeons.

Le conseil municipal a la faculté de modifier ces taux de plus ou moins 50% soit 12 et 21% ou 4 et 7% (cette exonération doit être votée avant le 30/06 de l'année en cours).

En L1 de football, environ 1/3 des clubs payent la taxe sur les spectacles à 8%, 1/3 la payent à un taux majoré ou minoré et 1/3 des clubs en sont totalement exonérés.

D'autres exonérations sont envisageables :

- 3040 euros sont déduits de la base d'imposition pour chaque compétition organisée par un organisme indépendamment de sa forme juridique (association, société anonyme à objet sportif, société d'économie mixte).

- pour 4 manifestations au choix, l'organisme peut être imposé au demi-tarif (c'est à dire au taux de 4% s'il est habituellement imposé à 8%).
- le conseil municipal peut décider d'une exonération partielle (depuis 1995) ou totale de taxe sur les spectacles des compétitions sportives organisées sur le territoire de la commune pour des compétitions organisées par une fédération agréée ou lors de réunions exceptionnelles (par exemple : organisation d'un championnat national).
- les sommes versées à un organisme de bienfaisance à la suite de manifestations organisées dans le cadre de mouvements nationaux d'entraide font l'objet d'une exonération totale sous délibération du conseil municipal.
- un abattement de 760 euros en faveur des 4 premières manifestations annuelles organisées au profit d'établissements publics ou d'associations légalement constituées agissant sans but lucratif.

Attention lors de la signature de contrats de sponsoring des entreprises peuvent acheter à un organisateur de spectacle sportif une loge VIP et des accès privilégiés à des opérations de relations publiques. Dans ce cas pour l'organisateur d'événement les recettes qui ont trait aux loges seront soumises à la taxe sur les spectacles et les autres recettes vont être soumises à la taxe sur la valeur ajoutée. Il convient pour l'organisateur de bien ventiler ces deux montants auxquels on applique une fiscalité différente.

Exemple de calcul de la taxe sur les spectacles :

Un club de football de National est constitué sous la forme d'association.
Il disposait des recettes suivantes en 2003 :

- 2 millions de francs de recettes annuelles de billetterie (20 matchs à 10 000 euros de recettes de billetterie par match, 3 matchs à 2 000 euros et 2 matchs rapportant chacun 100 000 euros et 50 000 euros).

Calculez la taxe due appliquée au taux normal par la commune.

Correction :

La taxe se calcule normalement mensuellement. Le taux normal est de 8%

Tous les matchs bénéficient d'un abattement de 3040 euros. En vertu de cette disposition, les trois matchs dont la recette est de 2000 euros sont exonérés.

Pour optimiser le paiement de la taxe, nous choisissons de bénéficier du demi-tarif sur les matchs les plus lucratifs.

Les 18 matchs rapportant 10 000 euros ne sont imposés que sur 6960 soit $6960 \times 18 \times 8\% = 1022,4$

Deux des 20 matches soit $6960 \times 2 \times 4\% = 556,8$

Les deux matchs phares ayant rapporté 100 000 et 50 000 euros peuvent être imposés au demi-tarif soit 4% au lieu de 8% soit :

$$(100\,000 - 3040) \times 4\% + (50\,000 - 3040) \times 4\% = 5\,756,8$$

Soit au total une somme à reverser de 16 336 euros.

Obligations déclaratives

- pour l'organisateur, obligation de délivrer aux spectateurs un billet numéroté dont le double est conservé pour permettre à l'administration fiscale de contrôler les déclarations d'impôts. L'édition de cette billetterie peut être effectuée par un système informatisé présentant certaines caractéristiques et dont la mise en service doit être déclarée à l'administration fiscale.

- fournir auprès du service des douanes et droits indirects une obligation de déclaration préalable 24 h. avant la réunion au service des douanes et des droits indirects et communiquer dans le mois qui suit une déclaration indiquant le montant des recettes imposables.

En conclusion : L'impôt sur les spectacles apparaît comme un impôt inégalitaire et anachronique dans le paysage fiscal français et européen. Le régime de cet impôt sur les spectacles est jalonné par de multiples exonérations dont certaines sont à la discrétion de la municipalité.

La taxe sur les spectacles est un impôt anachronique dans le paysage fiscal européen ; dans très peu de temps et dans une perspective d'harmonisation européenne, de l'application de la TVA, elle devrait disparaître.

IV. L'imposition des revenus patrimoniaux

Les collectivités publiques (établissements publics, régies territoriales...) ou privées (associations, fondations...) ne sont en principe pas soumises à l'impôt sur les sociétés (IS) de droit commun au taux commun des lors qu'elles n'exercent pas d'activité lucrative. Ces collectivités sont assujetties à l'IS à raison de certains revenus qu'elles tirent de leur patrimoine.

Trois catégories de revenus peuvent être taxables :

- **fonciers** : location d'un terrain ou d'un équipement ;
- **forestiers et agricoles** : vente de fumier par un centre équestre ou produit de coupes de bois,
- **mobiliers** : sommes disponibles placées dans le but d'obtenir un produit financier.

Les revenus imposables sont peu nombreux et le champ des exonérations est vaste.

Le législateur a prévu d'appliquer un régime dérogatoire plus favorable pour les associations que pour les entreprises. Les associations qui n'exercent pas d'activités lucratives sont passibles de l'IS aux taux réduits de 10 ou 24% à raison des seuls revenus patrimoniaux.

Sont toujours non imposables

Notamment :

- les intérêts des obligations émises avant le 01/07/1987
- les intérêts des livrets caisse d'épargne,
- les dividendes distribués par les sociétés françaises.

Les revenus fonciers sont exonérés lorsqu'ils proviennent d'une activité indissociable du but non lucratif.

Par exemple : lorsqu'un club loue sa salle à un autre club ; le loueur devra démontrer que cette location constitue un moyen d'atteindre son but désintéressé.

Sont taxés à 10 ou 24%

Notamment :

- 10% intérêt des obligations émises après 1987,
- 24% revenus de prêts ou acomptes reçus en qualité d'une société de capitaux et revenus de valeurs mobilières étrangères.

Les revenus patrimoniaux se rattachant à une exploitation de caractère lucrative restent taxés au taux normal (34.33 %) de l'impôt sur les sociétés.

Obligations déclaratives :

- souscription d'une déclaration de résultats sur un imprimé 2070 avant le 01/04/2004 pour les revenus reçus en 2003 et à adresser au centre des impôts du lieu de l'établissement.

- obligations de paiement de l'impôt dû : l'impôt dû est calculé au taux ou de 24 % et il est recouvré par voie de rôle et ne donne lieu à aucun versement spontané d'acomptes au trésor public. Il est à régler à la réception du document réclamant le paiement.

Si une association réalise des ventes ou des prestations de services, elle est en principe soumise aux impôts commerciaux TVA, IS, TP, et autres taxes comme n'importe quelle entreprise. Cependant à la différence des entreprises ou des SEM et des SAOS qui relèvent de par leurs formes juridiques de ces impôts commerciaux pour savoir si l'association relève des impôts commerciaux il convient d'analyser son caractère lucratif ou non. **Si l'association dispose d'un caractère lucratif elle sera redevable des mêmes impôts commerciaux qu'une entreprise ; elle peut cependant bénéficier de certaines exonérations.**

B- LES IMPOTS LIES A L'ACTIVITE ECONOMIQUE ET LUCRATIVE

Certaines structures sportives sont assujetties à un certain nombre d'impôts liés à leur activité économique et commerciale. Toutefois les associations sportives peuvent bénéficier d'un régime fiscal dérogatoire par rapport aux structures sociétales (SA, SARL, SEM...) lorsqu'elle respecte les caractéristiques fiscales de la non lucrativité. Avant la présentation du calcul des principaux impôts commerciaux (TVA, IS, taxe professionnelle), l'analyse de la lucrativité est un préalable pour savoir si les associations sportives rentrent ou non dans le champ d'application des impôts commerciaux et peuvent bénéficier d'un certain nombre d'exonérations.

I. Les instructions du 15/09/1998 et du 16/02/1999 : une nouvelle vision de l'activité lucrative pour les associations

L'analyse des critères de la lucrativité d'une association doit désormais s'effectuer au regard d'une démarche suivant trois étapes.

- 1- La gestion désintéressée : l'instauration d'un critère objectif
- 2- L'absence de concurrence d'une entreprise
- 3- Des conditions de gestion différente d'une entreprise : la règle des 4 P

1-L'appréciation du critère de la gestion désintéressée

L'instruction du 16/02/1999 donne une vision élargie de la gestion désintéressée en énonçant qu'«il est admis que le caractère désintéressé de la gestion de l'association n'est pas remis en cause si la rémunération brute mensuelle totale versée aux dirigeants de droit ou de fait n'excède pas les 3/4 du SMIC».

L'article 6 de la loi de finances 2002 assoupli encore la gestion désintéressée puisqu'il permet désormais trois niveaux de rémunération pour les dirigeants. Ce principe est impossible lorsque les ressources de l'association sont inférieures à 200 000 euros (hors subventions et concours publics).

Il est possible pour une personne et pour des ressources comprises entre 200 000 euros et 500 000 euros ; deux personnes pour des ressources comprises entre 500 000 euros et 1 million d'euros ; trois personnes pour des ressources supérieures à 1 million d'euros. Ce principe devra être adopté à la majorité des 2/3 par l'assemblée générale. Le montant des rémunérations individuelles ne pourra excéder trois fois le plafond de la sécurité sociale soit 84 672 euros annuellement. C'est à dire 5 500 euros (36 078 F.) net mensuels¹⁰.

Le caractère désintéressé de la gestion n'est pas non plus retenu par les juges lorsqu'une ou plusieurs personnes se comportent comme de véritables "maîtres de l'affaire" et qu'il n'y a aucune vie associative réelle. Il en est ainsi des dirigeants de fait qui parfois se cachent derrière des salariés, supposés exécuter les décisions d'un président ou d'un bureau absent ou défaillant.

¹⁰ Plusieurs présidents de fédérations sportives ont choisi d'être rémunérés pour ce montant ou pour un montant inférieur (cas des présidents du CNOSF, du basket, de la gymnastique...).

Les instructions précisent que les salariés ne peuvent être dirigeants de droit ou de fait de l'association et notamment qu'ils ne doivent pas siéger au bureau. Toutefois, *«il est admis que le conseil d'administration (CA) comprenne des salariés dès lors qu'ils ne représentent pas plus du quart des membres du CA et qu'ils y figurent en qualité de représentants élus des salariés dans le cadre d'un accord concernant la représentation du personnel»*.

Si la gestion du club n'est pas désintéressée, l'association se voit appliquer l'ensemble des impôts commerciaux. Cette condition n'est cependant pas suffisante, il faut que l'association en respecte une deuxième.

2- La notion de concurrence d'une entreprise par une association

Il s'agit de la concurrence directe existante avec des organismes lucratifs réalisant des prestations identiques. Dès lors qu'une association sera assujettie aux impôts commerciaux, elle représentera un élément s'ajoutant au secteur marchand. Par exemple, une association proposant des stages de voile ne fait pas concurrence à un loueur de bateaux. Il est, en revanche, manifeste qu'une association de musculation (ou de tennis, d'équitation...), qui cohabite sur un espace géographique donné avec une société privée proposant des prestations identiques (accès aux équipements sportifs, enseignement d'un sport...), se trouve dans une situation de concurrence directe. On peut imaginer que la notion de concurrence s'appréciera en fonction de circonstances de fait et qui seront différentes selon les caractéristiques des sports et de la zone géographique (rurale/urbaine) dont relève l'association.

Il convient, dans le cas où l'association se trouverait en concurrence directe avec une entreprise, de déterminer si l'association exerce ou non son activité dans des conditions similaires à celles d'une entreprise (afin de savoir, si elle peut ou non conserver le bénéfice du régime fiscal dérogatoire).

Si un club ne concurrence pas une entreprise, il est a priori exonéré des impôts commerciaux ; au contraire, s'il concurrence une entreprise, il faut lui appliquer le régime des "4P".

3-La règle des "4P"

Quatre critères sont successivement analysés correspondant à la méthode du faisceau d'indices : le «produit» proposé par l'organisme, le «public» qui est visé, les «prix» qui sont pratiqués et les opérations de communication («publicité») réalisées.

Les critères prépondérants sont ceux, d'une part, qui caractérisent l'utilité sociale («produit» et «public») et d'autre part, celui lié à l'affectation des excédents. Mais, la définition de ces deux critères ne semble pas apporter une clarification évidente à la situation des organisations du mouvement sportif.

De même, la pratique de prix nettement inférieurs pour des services de nature similaire proposés par une entreprise du secteur lucratif doit être comprise en tenant compte du fait que subventions et absence d'imposition pourront venir diminuer significativement les tarifs pratiqués par les associations. L'instruction indique que cette condition d'accès du public au service peut éventuellement être remplie lorsque l'association pratique des tarifs modulés en fonction de la situation des clients.

Le recours à des méthodes commerciales (diffusion de messages publicitaires payants dans les journaux, à la radio, par voie d'affichage...) reste un indice de lucrativité.

Le nouvel habillage des critères de la lucrativité s'inspire finalement fortement des critères précédemment utilisés et maintient le principe de liaison entre les trois principaux impôts commerciaux : TVA, impôt sur les sociétés -IS-, taxe professionnelle -TP-.

Dans la mesure où un club ne respecte pas un des critères des "4 P" notamment les prix pratiqués par l'organisme et la publicité réalisée par l'organisme, l'ensemble des ressources de l'association seront soumises aux impôts dans les mêmes conditions qu'une entreprise.

II- Les modalités de calcul des différents impôts liés à l'activité économique et lucrative

1-La Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)

La TVA (Taxe sur la Valeur Ajoutée) est un impôt indirect. Elle a pour objectif de faire entrer de l'argent dans les caisses de l'Etat (40% des recettes fiscales de l'Etat), sur toute consommation de biens et de services.

Explication du mécanisme de la TVA :

Pour simplifier les calculs, ils sont menés à partir d'une valeur de la TVA fixée à 20% (en réalité le taux est de 19,6% sauf sur certains biens à taux réduit 5,5% voire 2,1%).

Rappelons que la TVA à reverser à l'Etat se calcule selon la formule TVA sur les ventes (TVA collectée) – TVA sur les achats (TVA déductible).

Dans le cas d'une opération à plusieurs intermédiaires :

- A produit un bien de valeur 100 ;
- B achète ce bien à A, pour le modifier et lui ajoute une valeur 200 ;
- C (client ou consommateur final) achète ce produit transformé à B.

Résumé :

	Acteurs économiques		Consommateur
	Producteur	Fournisseur	
	A	B	C
Prix d'achat	0	120	360
Valeur ajoutée*	100	200	
Prix de vente	120	360	
TVA collectée	20	60	
TVA déductible	0	20	
A payer à l'état	20	40	

* Rappelons ce que l'on entend par valeur ajoutée

+ production ou ventes ou prestations de services

- achats consommés

- - achats externes (location, entretien, honoraires, publicité...)

= valeur ajoutée.

Sur un bien dont la valeur de fabrication (bénéfice compris) est de 100, la TVA collectée représente 20. B achète 120 à A (qui doit donc reverser 20 à l'Etat - E^t de TVA collectée sur les 120 du prix de vente à B).

C achète 360 à B (qui doit donc reverser 60 à E^t de TVA collectée sur les 360 du prix de vente à C).

Si l'on s'arrête là, l'Etat toucherait donc 80 sur un bien de 300. Donc trop, car B a versé 20 à A, qui le reverse à E^t. Donc, on considère que B a une sorte d'avoir de TVA de 20, c'est la TVA **déductible**.

B verse donc à E^t la différence $60-20=40$, soit 20% de la valeur ajoutée 200 produite par B.

Il y a donc 2 phases différentes :

- les ventes entre A, B et C où tout est TTC. C'est la phase de collecte de la TVA, où tous les maillons de la chaîne sont traités également ;
- les échanges entre A, B et E^t qui intègrent TVA collectée et TVA déductible. Attention, le maillon terminal C n'est pas concerné (pas de récupération de TVA sur les achats - ce qui est financièrement pénalisant-).

Mais cela revient à faire en sorte que le client final C, et lui seul, supporte la TVA, puisqu'à la fin A a reçu $120-20=100$, B a reçu $360-(80-20)=300$, et C a acheté 360.

Quel que soit le nombre d'acteurs économiques (intermédiaires) dans la chaîne de vente du bien ou du produit, ce mécanisme s'applique de manière identique. Le client final paie toute la TVA, les acteurs économiques ne la supportent pas réellement. Sur chaque opération, il est donc fondamental de savoir si vous êtes en position d'acteur économique (A ou B) – pouvant récupérer la TVA sur les achats - ou de client/consommateur final C - ne pouvant pas récupérer la TVA sur les achats-.

La TVA est donc un coût pour le ménage ou le consommateur final et non pour l'entreprise qui la collecte.

Champ d'application

Toutes les organisations (associations également) qui réalisent des opérations économiques se traduisant par des ventes de biens ou des prestations de service à titre onéreux **sont de plein droit soumises à la TVA, appliquée au taux de 19.6% (dit «taux normal»).**

Attention même dans le cas d'une transaction en nature la TVA peut s'appliquer.

Prenons l'exemple d'un fabricant d'article de sport et d'un club sportif professionnel qui concluent un contrat de sponsoring dont les obligations sont les suivantes :
port du logo du sponsor sur la tenue des joueurs contre 15000 euros et fourniture de 30 jeux de maillots et chaussures de sport pour l'équipe 1^{ère}.

Une 1^{ère} analyse pourrait laisser penser que l'opération ne porte que sur 15000 euros HT qui seront soumis à la TVA. Or il faut également que le club facture une prestation publicitaire équivalente à l'achat du prix des 30 jeux de maillots et chaussures ! Le sponsor devra récupérer de la TVA sur cette opération et le club en collecter pour l'Etat. Dans ces échanges en nature, l'Etat (le fisc) peut avoir à perdre en matière de collecte de la TVA. Un inspecteur fiscal qui viendrait contrôler le club ou l'entreprise n'a qu'à regarder le contrat publicitaire ou demander comment le club achète ses tenues pour rapporter la preuve de «cet échange marchandise».

Deux autres taux peuvent être applicables en matière de TVA :

- le taux réduit de 5.5% prévu en faveur de la plupart des produits alimentaires (à l'exclusion des boissons alcoolisées) ou agricoles, de certains produits destinés à la consommation animale, des médicaments non remboursables, des livres ainsi que de certaines prestations de services lorsqu'elles respectent certaines conditions (principalement fourniture de logement, de repas aux cantines d'entreprise et aux hôpitaux, transports de voyageurs, certains spectacles comme les places de cinéma, de théâtre, de concert).
- Le taux spécial de 2.1% applicable notamment aux publications de presse et aux médicaments remboursables par la sécurité sociale.

En pratique dans le domaine du sport, la TVA à 5,5% peut s'appliquer sur la vente de nourriture à emporter. Une structure sportive qui disposerait d'une publication agréée par l'organisme paritaire de la presse peut bénéficier de l'application de la TVA à 2,1% (gros intérêt pour les organes de presse qui récupère de la TVA à 19,6% !).

Des taux particuliers (plus bas) sont en vigueur dans les départements d'outre-mer où la TVA est applicable (Guadeloupe, Martinique, Réunion) et en Corse.

A noter que depuis plus de 20 ans une action de lobbying est opérée par les propriétaires d'équipements sportifs pour faire valoir l'accès payant à leurs installations à la TVA à 5,5% au lieu de 19,6%.

Une subvention publique sans contrepartie directe pour la collectivité locale n'est en principe pas soumise à la TVA car elle n'entre pas dans le champ d'application de la TVA. Par contre si une collectivité publique verse une subvention et vous demande de lui faire de la publicité (panneau dans le stade, encarts pub sur les programmes des matches...) cette subvention entre dans le champ d'application de la TVA.

Attention lorsqu'une subvention publique complète le prix d'une opération imposable, elle se trouve assujettie à la TVA. Par exemple, une mairie verse une subvention à une association gestionnaire d'une base de loisirs sportifs pour accueillir des jeunes enfants de la commune non-membres de l'association. Les enfants ne payent rien pour découvrir la pratique de ce sport.

La subvention est le complément de prix fait à une opération imposable (prestation d'enseignement sportif à un public), elle se trouve dans le champ d'application de la TVA. Elle doit donc faire l'objet d'une facture soumise à la TVA par l'association. La collectivité ne peut pas récupérer la TVA sur les prestations de services. Une collectivité peut seulement récupérer la TVA par un mécanisme qui s'appelle le fond de compensation à la TVA sur l'achat et la construction d'équipements (sportifs).

De même, peut être considérée comme un don, exclu du champ d'application de la TVA (selon l'instruction fiscale du 26 avril 2000), une aide financière apportée par une entreprise à une association. C'est notamment le cas lorsque l'association se limite à la mention du nom du donateur quels que soient le support de la mention (logo, sigle...) et la forme du nom, à l'exception de tout message publicitaire (cf. exemples ci-après).

Le bénéfice du dispositif en faveur du mécénat (en vigueur depuis 2000) n'est ici applicable que s'il n'existe pas une disproportion marquée entre les sommes données et la valorisation de la prestation rendue.

Exemple n°1 : Une association sportive locale dont le caractère non lucratif n'est pas remis en cause perçoit 15 000 euros par an d'une entreprise locale. Le nom de cette entreprise est inscrit sur un des panneaux du stade.

La contrepartie offerte par l'association ne peut pas être assimilée à une simple prestation publicitaire (il n'y a pas de recherche réelle de retombées économiques et commerciales et de rentabilisation de l'opération). Dans ce cas, le dispositif du mécénat est applicable.

Exemple n°2 : Une association sportive amateur est qualifiée pour jouer un tour de coupe de France contre un club professionnel. La rencontre devient de ce fait un événement médiatique. Pour profiter de l'événement une entreprise de la région verse une somme de 50 000 euros. En contrepartie, des panneaux publicitaires à son nom sont installés dans l'axe des caméras de télévision.

La contrepartie offerte ne peut être assimilée à un don signé par l'entreprise. Il s'agit d'une opération publicitaire soumise à la TVA.

* **Exonérations** (notamment pour les associations) et franchise en base d'imposition (entreprises-associations)

Le législateur a prévu des exonérations de TVA pour les organismes dont la gestion est désintéressée (cf. auparavant les conditions de la gestion désintéressée ; c'est le cas de la plupart des associations sportives) :

- les services de caractère sportif rendus aux membres (article 261 7 1° a- du CGI);
- les ventes aux membres dans la limite de 10% ;
- les recettes de 6 manifestations de soutien ou de bienfaisance (kermesses, bal... toutes manifestations qui n'a pas un caractère sportif) (article 261 7 1° c-).

Ces exonérations permettent également d'être exonérées d'impôt sur les sociétés (art. 207.1 5° bis du CGI).

Cependant, même pour une association, il existe des recettes qui restent toujours assujetties à la TVA ; par exemple les recettes de bar buvettes même réalisées au profit de membres, de la publicité ou du sponsoring, ou des ventes aux tiers) et d'autres exonérées. L'association devient un assujetti partiel à la TVA.

Attention concernant la seconde exonération, Ont la qualité de membres les personnes :

- qui ont adhéré à l'association ; elles sont personnellement titulaires du droit de participer aux assemblées générales et sont éligibles au conseil d'administration.
- qui ont souscrit une adhésion présentant réellement un caractère de permanence.

En principe, les cotisations des membres ne sont pas soumises à la TVA. Néanmoins la jurisprudence (les décisions de tribunaux) indique que si le versement d'une cotisation donne accès à diverses prestations offertes par l'association mais que la personne ne participe pas à la vie associative, les cotisations peuvent être regardées comme étant imposables. L'instruction du 15/09/1998 précise ainsi que les cotisations sportives à la journée ou versées pour une période déterminée (semaine, vacances...) sont soumises à la TVA. La véritable adhésion doit, en effet, présenter un caractère de permanence. Les prestations offertes à des

personnes acquittant une cotisation minorée et ne devant bénéficier que de façon occasionnelle des services de l'association sont soumises à la TVA. On peut penser que les licences loisirs proposées par certaines fédérations entrent dans ce cas.

De même, le service rendu aux membres d'une association sportive qui consiste à les autoriser à inviter des personnes extérieures à l'association à profiter des installations de celle-ci contre un prix réglé par le membre qui invite, n'est pas considéré par le juge comme un service sportif exonéré.

Pour les ressources qui restent soumises à la TVA (sponsoring, bar buvette ...) ou pour toutes les recettes d'une entreprise si elle ne dépasse pas les seuils ci-dessous, il convient de préciser en matière de TVA l'existence d'une **franchise en base** très favorable pour les entreprises et les associations réalisant moins de 27 000 euros de prestations de services taxables ou 76 300 euros pour les livraisons de biens, des ventes à consommer sur place ou des prestations d'hébergement par an d'opérations taxables (recettes de sponsoring, ventes diverses...) à la TVA.

En vertu de cette disposition bon nombre d'organisations notamment des petites entreprises et associations sportives disposant d'une activité économique modeste **restent exonérées et donc non redevables de la TVA**. Ces organisations ne disposent donc d'aucun droit à déduction de TVA et leurs factures doivent comporter la mention "TVA non applicable art. 293 B du CGI.

Par exemple, la facture doit s'établir de la manière suivante :

Nom de l'organisation prestataire	
	Nom de l'entreprise Achetant la prestation
Achat d'emplacement publicitaire A l'année dans l'enceinte de l'Organisation sportive.	1 000 euros
	TVA non applicable Article 293 B du CGI

Il est toutefois possible pour les personnes morales bénéficiant de la franchise d'y renoncer en exerçant une option pour le paiement de la taxe (cette option vaut au minimum pour une durée de deux ans). C'est le cas lorsqu'une petite entreprise débute son activité et se trouve en forte période d'investissement il peut être financièrement pénalisant de ne pas être soumis à la TVA (impossibilité de récupérer alors la TVA sur les achats).

Prenons l'exemple d'une petite entreprise de loisirs sportifs (1 personne employée à temps plein) organisée sous la forme d'une SARL et qui débute son activité dans le Kayak. Elle achète 10 kayaks pour pouvoir les louer ou donner des cours à ses futurs clients. Cependant au regard du chiffre d'affaire de prestations de services envisagées lors de sa première année d'exercice elle pense être en dessous de la franchise de 27 000 euros. Elle a acheté chaque kayak 1 000 euros hors TVA. Elle pense générer 25 000 euros HTVA de prestations de services de ses ventes de location et de leçons. Calculez le manque à gagner en matière de droit à déduction si cette structure bénéficie du régime de la franchise.

Solution : la TVA récupérable (c'est à dire déductible) serait de : $1\ 000 \times 0,196 \times 10 = 1960$ euros. La TVA collectée serait de $25\ 000 \times 0,196 = 4900$ euros (TVA collectée). La TVA à reverser serait de $4900 - 1960 = 2\ 940$.

A priori il n'est pas intéressant d'être soumis à la TVA car le montant de TVA à reverser au trésor public est supérieur au montant de TVA à récupérer. Si la structure reste dans ce cas elle bénéficiera de la franchise et le coût de facturation des services aux clients ne supportera pas la TVA (= prix plus attractif).

Imaginons qu'en plus des Kayaks, cette entreprise est achetée un véhicule d'entreprise pour un montant de 10000 euros HTVA. La TVA est récupérable sur ce véhicule car il ne s'agit pas d'une entreprise de tourisme.

La TVA déductible sur ce bien est de 1960 euros. Elle s'ajoute aux 1960 des Kayaks dans ce cas la TVA déductible est de 3920. Il semble plus favorable financièrement pour cette structure d'opter pour la TVA car elle ne sera pas en situation de consommateur final et elle économise 3920 euros sur l'achat de la voiture et des kayaks ce qui est un montant supérieur à la TVA à reverser au trésor public ($4900 - 3920 = 980$). Le gain financier de l'option pour la TVA $3920 - 980 = 2940$. Attention cependant le coût des prestations devient soumis à la TVA et augmente donc de 20% le prix facturé au client (l'entreprise reste t-elle compétitive par rapport à ses concurrents et sur son rapport qualité/prix ?).

Il se peut, compte tenu des investissements à réaliser (achat d'autres équipements, d'un véhicule d'entreprise...) judicieux pour cette structure de choisir d'être soumise à la TVA.

* **Droits à déduction** (calcul de la TVA déductible notamment pour les assujettis partiels à la TVA)

La TVA due se calcule exactement selon la formule suivante : TVA collectée - TVA déductible sur les immobilisations - TVA déductible sur autres biens et services.

Pour les associations ou les clubs professionnels (notamment) restant redevables partiels à la TVA, le calcul de la TVA reste très complexe. L'organisation doit, pour calculer ses droits à déduction, pratiquer une **sectorisation comptable de ces activités**.

La loi impose de scinder comptablement l'activité en au moins deux secteurs, l'un taxable et l'autre correspondant au secteur non taxable (ressources non assujetties et non exonérées) :

- secteur des activités taxables : la détermination de la TVA à acquitter s'opère dans les mêmes conditions que pour les entreprises redevables de la TVA.
- secteur des activités exonérées ou non assujetties (cotisations, subventions) : **aucun droit à déduction**.

Le tableau ci-dessous résume le raisonnement à opérer par rapport à la TVA pour les assujettis partiels à cet impôt.

Non taxable		
Non assujetti	Exonéré	Taxable
Cotisations Subventions Dons	Ventes aux membres Dans la limite de 10% des recettes totales 6 manifestations de soutien	Sponsorisme 7 ^{ème} manifestation de soutien Ventes aux tiers Recettes de bar-buvette, de restauration et d'hébergement.

Chacune des manifestations de soutien fera l'objet d'un secteur distinct d'activité (c'est-à-dire d'une comptabilité propre). Au-delà de la sixième manifestation de soutien, chaque manifestation sera taxable et fera l'objet d'une comptabilité propre.

Les textes distinguent les immobilisations (biens durables d'une valeur supérieure à 480 euros HT) où la règle du prorata prévaut et le cas des autres biens et services où la règle de l'affectation s'applique.

Lorsqu'une immobilisation (par exemple l'achat d'un ordinateur) doit être à la fois utilisée par le secteur exonéré et le secteur taxable, un prorata général permet d'en répartir la valeur entre les deux secteurs en fonction de leur importance relative (une partie de la taxe sera alors déductible). De manière simplifiée, on utilisera le prorata de l'année précédente pour calculer les droits à déduction.

Les droits à déduction sur ces immobilisations sont calculés à partir d'un % de déduction calculé de manière suivante :

- Recettes HT annuelles soumises à la TVA x 100/ recettes annuelles totales = prorata de TVA.

La TVA à reverser au service des recettes se calcule de la manière suivante : TVA sur vente - TVA sur achat.

Bien que répondant aux **conditions générales de déduction**, certains produits ou services en sont **exclus par les textes**. C'est le cas pour :

* **l'achat, la location et l'entretien des véhicules** assurant le transport de personnes (à l'exclusion de ceux affectés au transport collectif de voyageurs)

- **les dépenses de transport** de personnes ;

- **des dépenses de logement et d'hébergement** faites au bénéfice des dirigeants ou des salariés de l'entreprise ; par contre les frais exposés pour des tiers (des clients) ouvrent droit à récupération de la TVA.

- Essence utilisée par le consommateur final (exclue du droit à déduction)

- des **biens cédés gratuitement ou à un prix inférieur à leur valeur normale (cadeaux)** si le bien est d'une valeur inférieure à 31 euros TTC ou s'il s'agit d'un échantillon, la TVA est récupérable.

Exemple : une jurisprudence a accepté le redressement fiscal d'un fabricant d'articles de sport qui avait déduit à tort de la TVA pour des opérations de sponsoring car ces aides ont été assimilées à des cadeaux (jurisprudence PUMA) et non à une opération de sponsoring dans la mesure où les sportifs qui recevaient ces équipements ne représentaient pas de réels supports publicitaires (pas ou très peu de médiatisation donc pas de réelle contrepartie publicitaire pour PUMA = mécénat).

- Dépenses somptuaires : frais de chasse et de pêche, bateaux et résidences de plaisance.

Lorsqu'elles sont réalisées en faveur des dirigeants ou des salariés de l'entreprise, la TVA supportée sur ce type de dépenses n'est pas déductible.

Exemple : un chef d'entreprise finance à travers une action de sponsoring de son entreprise sa participation au Paris-Dakar.

L'organisation peut être en déficit de TVA lorsqu'elle doit reverser de l'argent à l'administration fiscale mais elle peut également avoir, en forte période d'investissement, un crédit de taxe (le fisc lui doit de l'argent) qu'elle peut reporter sur la ou les déclarations suivantes.

Conditions d'exercice du droit à déduction

Les règles légales déterminant le fait générateur¹¹ et l'exigibilité¹² de la taxe diffèrent suivant qu'il s'agit d'une livraison de biens ou une prestation de service.

a-les livraisons de biens : le fait générateur et l'exigibilité coïncident : la TVA est exigible lors du transfert de propriété ou du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire. En pratique, c'est la date de la facture. C'est la TVA sur les débits.

b-Les prestataires de services : le fait générateur est constitué quand la prestation est effectuée et l'exigibilité est constituée par le paiement du prix. En pratique, on entend par encaissements, la remise matérielle de l'argent (liquide), l'encaissement effectif du chèque, l'inscription au compte du prestataire en cas de paiement par virement, 'échéance de la traite (et non pas la remise à l'escompte) en cas de paiement par effet de commerce, le paiement effectif des factures en cas d'affacturage. C'est la TVA sur les encaissements.

¹¹ Il se définit comme le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe.

¹² Elle se définit comme le droit que le trésor public peut faire valoir à partir d'un moment donné auprès du redevable pour obtenir le paiement de la taxe. L'exigibilité détermine donc la période (déclaration mensuelle, trimestrielle...) au titre de laquelle doivent être déclarées les opérations imposables. La date d'exigibilité détermine la date de paiement de la TVA collectée due par le fournisseur et la date de récupération de la TVA déductible par le client.

La TVA doit figurer sur une facture délivrée par un fournisseur au nom du redevable. Pour être récupérable, les biens et les services auxquels elle se rapporte doivent être nécessaires à l'exploitation.

Pour une importation, la taxe ayant été acquittée aux services des douanes est déductible si le redevable est en possession des documents douaniers qui le désignent comme destinataire réel des biens.

Lorsque la TVA est acquittée par le redevable lui-même (acquisitions intracommunautaires, livraisons à soi-même), la déduction n'est possible que si cette opération est mentionnée sur la déclaration de TVA également en tant qu'opération imposable.

En terme de délai, le client ne peut récupérer la TVA que lorsque celle-ci est devenue exigible chez le fournisseur. Il est donc primordial pour le client de connaître les modalités gouvernant l'exigibilité de la taxe chez son fournisseur (c'est d'ailleurs la raison pour laquelle le prestataire de services qui opte pour les débits¹³ doit mentionner cette option sur ses factures).

Quand un redevable a omis de faire figurer la TVA déductible sur la déclaration sur laquelle elle aurait dû normalement figurer, il dispose jusqu'au 31/12 de la 2^{ème} année qui suit celle de cette omission pour la récupérer en la portant sur une autre déclaration.

Cas particulier des factures impayées : La TVA a été payée au trésor – car l'exigibilité de la taxe a eu lieu mais le client n'a pas réglé le fournisseur ou l'opération doit être régularisée. A cet effet, le fournisseur doit procéder à la rectification de sa facture initiale ou pour les impayés, le fournisseur doit en plus apporter la preuve que la créance est réellement irrécouvrable (jugement d'un tribunal, preuves de poursuites infructueuses du client).

A noter : les importations hors communauté européenne sont taxées lors de l'entrée en France aux services des douanes. Les exportations sont exonérées de TVA (mais les exportateurs peuvent déduire la TVA sur leurs achats ce qui les place en situation de crédit de TVA). Pour les pays membres de l'Union européenne, l'opération est exonérée en France mais elle est imposée dans l'autre pays membre. Néanmoins si le destinataire n'est pas assujéti à la TVA c'est la TVA française qui s'applique.

Exemple d'application – Calcul de la TVA - :

Une grande association dont la gestion est désintéressée et gestionnaire d'une base de loisirs dispose des recettes HT et des dépenses HT suivantes en 2003 :

- 100 000 euros de cotisations
- 200 000 euros de recettes de sponsoring
- 300 000 euros de recettes de bar-buvette
- 100 000 de subvention de la commune et du conseil général.
- 4 manifestations de soutien par an générant chacune 10 000 euros de chiffres d'affaires et un bénéfice de 5 000 euros chacune.

Les dépenses sont les suivantes :

- achat d'un ordinateur (5000 euros HT affecté au fonctionnement général du club),

¹³ Les prestataires de services peuvent être autorisés par l'administration à payer la TVA au moment de la facturation client, on revient donc au même régime que pour la livraison des biens, sauf pour les acomptes (la TVA qui y est rattachée reste exigible au moment de l'encaissement de l'acompte). Cette option doit être portée sur les factures du prestataire afin que ses clients puissent être en mesure de déterminer la date à laquelle ils pourront récupérer la taxe.

- 1 000 euros HT d'achats pour chaque manifestation de soutien,
- 10 000 euros HT pour la fabrication de panneaux publicitaires,
- 10 000 euros HT d'achat de boissons,
- 30 000 euros HT de fournitures de bureau pour le fonctionnement général du club.

1°) Calculez le prorata de TVA pour l'année 2003.

2°) Calculez la TVA due aux services fiscaux sachant que le prorata de TVA de l'année 2002 était de 40 %

Correction :

1°) Calcul du prorata de TVA

Le CA de cette association est de 770 000 euros

Les recettes soumises à la TVA sont les recettes de sponsoring (200 000 euros), les recettes de bar-buvette (300 000 euros) et la 7^{ème} manifestation de soutien (10 000 euros)

Le prorata de TVA est donc ici d'un montant de $510\,000 \text{ euros} / 770\,000 \text{ euros} = 66\%$

Ce prorata servira à calculer la taxe sur les salaires en l'an 2004.

* Calcul de la TVA à verser aux services fiscaux

Compte tenu du montant total de ses recettes le club ne peut pas bénéficier de la franchise en base de TVA (moins de 27 000 euros de recettes taxables)

La TVA sur les ventes est donc de $510\,000 \text{ euros} \times 19,6\% = 99\,960 \text{ euros}$.

La TVA sur les achats est de

- $5\,000 \times 19,6\% \times 40\%$ (prorata général dans la mesure où l'immobilisation sert à l'ensemble du fonctionnement et donc aussi au secteur non assujéti) = 392 euros
- 10 000 (pour la 7^{ème} manifestation de soutien) = 1960

Il est impossible de récupérer la TVA sur les achats ayant grevé les 6 manifestations de soutien dans la mesure où ces dernières sont exonérées de TVA.

- $10\,000 \times 19,6\% = 1\,960 \text{ euros}$.
- $10\,000 \times 19,6\% = 1\,960 \text{ euros}$.
- $30\,000 \times 19,6\%$ (s'il n'est pas possible d'affecter ces achats à un secteur particulier on applique le prorata général) $\times 40\% = 2352 \text{ euros}$.

La TVA sur achat est égale à 8 624 euros.

La TVA à verser au trésor public est de $99\,960 - 8\,624 = 91\,336 \text{ euros}$.

* Obligations déclaratives :

L'assujettissement à la TVA entraîne un certain nombre d'obligations :

- déclarations d'existence, d'identification ou de cessation d'activité ;
- tenue d'une comptabilité détaillée appuyée de toutes les pièces justificatives ou d'un livre spécial ;
- délivrance de factures faisant apparaître le prix hors TVA, le taux et le montant de TVA et le numéro d'identification à la TVA du vendeur ou du prestataire ainsi que celui de l'acquéreur ou du preneur s'agissant de certaines opérations intra-communautaires ;
- dépôt de déclarations de chiffre d'affaires mensuelles ou trimestrielles, en fonction du montant de l'impôt exigible annuellement ;
- dépôt à des fins statistiques et fiscales de déclarations d'échanges de biens pour certaines opérations intra-communautaires ;

- paiement spontané de la taxe due à auprès de la recette des impôts lors du dépôt de la déclaration de chiffre d'affaires ou selon des versements provisionnels.

Il existe trois régimes d'imposition qui s'appliquent selon le montant du chiffre d'affaires

Ventes de biens Fournitures de logement et nourriture	Autres activités (prestations de services)	Régime
> 763 000 euros HT	> 230 000 euros HT	Normal
Entre 76 300 euros HT et 763 000 HT	Entre 27 000 euros (HT) et 230 000 euros HT	Simplifié
< 76 300 euros HTVA	<27 000 euros HT	Franchise

1- Le régime réel normal

La déclaration de TVA (appelée CA3) est souscrite chaque mois (ou chaque trimestre si le montant de la TVA due annuellement est inférieur à 4 000 euros). Elle doit être déposée entre le 15 et le 25 du mois suivant.

2- Le régime simplifié

Les petites entreprises ne déposent plus qu'une seule déclaration annuelle : la CA 12. Au cours de l'année, elles versent des acomptes trimestriels fixes. Une possibilité d'option est offerte pour le régime réel normal.

3- La franchise en base

Il s'agit d'un dispositif qui dispense les assujettis de la déclaration et du paiement de la TVA. Les personnes qui en bénéficient ne peuvent pratiquer aucune déduction de la TVA figurant sur les factures fournisseurs. L'option pour le régime simplifié est ouverte.

2- L'impôt sur les sociétés

Champ d'application

L'impôt sur les sociétés (IS) au taux de droit commun de 33,33% ne frappe que les entreprises et les autres personnes morales qui se livrent à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif (art. 261 du CGI).

Le critère d'assujettissement est donc très large puisqu'il se définit par la forme juridique (sociétale) et par la nature lucrative de l'activité sans référence au but poursuivi par une association. Les conditions d'imposition pour les associations résultent des trois conditions présentées dans les changements dans les critères de la lucrativité (cf. infra).

Les collectivités publiques (établissements publics, régies territoriales), les régions, les départements, les communes, les ententes intercommunales ou privées (associations) échappent donc en principe à l'IS de droit commun au taux normal dès lors qu'elles n'exercent pas d'activité lucrative.

A noter : Les entreprises nouvelles et les entreprises qui s'implantent dans des secteurs limités géographiquement, économiquement en déclin et dont le développement doit être favorisé par des mesures fiscales incitatives (en Corse, dans les « zones d'entreprise » situées à Dunkerque, Aubagne la Ciotat et dans les zones franches urbaines), bénéficient d'exonérations temporaires sous certaines conditions.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002, certaines entreprises bénéficient d'un taux réduit d'IS à 15% pour la part de leurs résultats imposables inférieure à 38 120 euros.

Les plus-values à long terme bénéficient d'un taux réduit de 19%.

Il existe en plus de ces taux une contribution additionnelle :

a- Pour toutes les entreprises, la contribution additionnelle est fixée en 2003 à 3% du montant de l'IS au taux normal et au taux réduit.

b- Les entreprises dont l'IS excède 763 000 euros sont soumises à une contribution sociale de 3 % du montant de l'IS après abattement de 763 000 euros.

Exemple : résultat fiscal de 9 000 K euros (en milliers d'euros)

$$IS = 9000 \times 33,33\% = 3000 \times 3\% = 90$$

$$\text{Contribution de 3,3\%} = (3000 - 763) \times 3,3\% = 73,82.$$

Au total, la société versera un impôt de 3 163,82 K euros

* Modalités de calcul

Les sociétés soumises à l'IS doivent prendre en compte pour déterminer leur bénéfice imposable, l'ensemble des créances et des dettes existant à la clôture d'un exercice. La base imposable est globalement constituée par la différence entre l'actif net du bilan de clôture et l'actif net du bilan d'ouverture. En principe le bénéfice imposable est égal à la différence entre le bénéfice brut d'exploitation et les produits accessoires et les charges déductibles.

Les frais et les charges sont déductibles sous certaines conditions :

- ils doivent être exposés dans **l'intérêt direct de l'exploitation** ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise ;

Certaines opérations dans le cadre d'opérations de sponsoring ont par exemple étaient qualifiées d'acte anormal de gestion (c'est à dire contraire à l'intérêt de l'entreprise) Cette notion s'applique au cas par cas selon les décisions de l'administration. Par exemple ce sont les cas d'une société

- qui ferait des actions de sponsoring alors qu'elle est en grosse difficulté financière ;
- où un PDG qui financerait à fonds perdus un club dont il est président.
- ils doivent correspondre à **une charge effective et être appuyés de justifications suffisantes** ;
- ils doivent être compris dans les **charges de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés et se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise** ;
-
- leur **déductibilité ne doit pas être remise en cause par une disposition particulière de la loi.**

Le résultat de ces divers retraitements peut faire apparaître :

- soit un résultat positif, le bénéfice sur lequel est calculé l'IS ;
- soit un résultat négatif, le déficit qui pourra s'imputer sur le bénéfice des cinq exercices suivant l'exercice déficitaire, ou sur option et sous certaines conditions, sur le bénéfice des trois exercices précédents. L'impôt est calculé et payé spontanément par la société selon un système d'acomptes provisionnels qui fait l'objet de régularisations lorsque les résultats de l'exercice sont établis de manière définitive. Sur cet impôt brut viennent s'imputer les avoirs fiscaux et crédits d'impôts afférents aux revenus de valeurs mobilières inclus dans la base imposable. Les dividendes distribués par les sociétés françaises relevant du régime des capitaux peuvent être assortis d'un avoir fiscal qui était égal auparavant à la moitié des sommes nettes distribuées. Mais, désormais, pour 2004 l'avoir fiscal est réduit à 10% pour les dividendes bénéficiant à ces sociétés soumises à l'IS. A partir de 2005 la loi de finances élimine l'avoir fiscal.

Exemple de calcul

Résultat net comptable :	10 000 euros
+ avoir fiscal 10% (réintégré fiscalement) :	1000
 Résultat fiscal	 11 000
 Impôt brut 33,33% :	 3 667
- Avoir fiscal	- 1000

Impôt net	2667
Contribution 3%	80 (sur impôt brut)

A partir de 2005 (disparition de l'avoir fiscal) si on reprend le même exemple

Résultat net comptable = résultat fiscal	10 000
impôt brut 33.33% = impôt net	3 333
Contribution 3%	100

*** Exonérations d'IS (notamment pour les associations)**

Attention : Un organisme dont l'activité principale est non lucrative peut réaliser des opérations de nature lucrative. Toutefois, l'activité non lucrative doit demeurer significativement prépondérante. La partie lucrative ne doit pas en effet orienter l'ensemble de l'organisme. Le nouveau dispositif fiscal des associations (2002) précise une nouvelle franchise d'imposition commerciale ; c'est-à-dire, **une absence d'imposition à la TVA, l'IS et la taxe professionnelle** dans le cas où l'association dispose :

- de recettes commerciales lucratives < à 60 000 euros en 2003
- et - de recettes commerciales lucratives inférieures à 50% du budget total de la structure.

Par exemple, un club sportif disposant de 100 000 euros de budget et qui réalise 70 000 euros d'activités lucratives ne peut disposer de cette franchise. A l'inverse, cela est possible pour une association ayant un budget de 120 000 euros et de 50 000 euros lucratives.

Si l'activité lucrative ne peut être exonérée par ce dispositif de franchise, l'instruction du 15/09/1998 donne la possibilité de constituer des secteurs d'activités en matière d'IS et de taxe professionnelle (TP) alors que les textes n'offraient cette faculté qu'en matière de TVA. Elle encourage cette sectorisation pour éviter une imposition de l'ensemble des recettes même non lucratives aux impôts commerciaux. L'association doit alors constituer un secteur non lucratif et un autre lucratif, ce dernier pouvant être confié à une filiale commerciale (SARL, EURL). La plupart des fédérations sportives ont ainsi créé ce type de structures pour gérer tout ou partie de leurs activités lucratives (par exemple : la fédération française de tennis gère les droits de sa marque Roland Garros et le tournoi de tennis de paris-bercy via une EURL).

Toutefois, l'instruction prévoit que l'association doit se borner à percevoir des dividendes de sa filiale sans prendre aucune part à la gestion de la société si elle ne veut pas voir remis en cause son caractère non lucratif. Or, il est difficile d'imaginer une telle situation dans la mesure où les responsables associatifs sont toujours dirigeants de droit ou de fait d'une telle société.

L'intérêt fiscal et financier de la filialisation apparaît peu évident au regard d'une telle contrainte. L'instruction du 16 février 1999 a cependant remédié aux ambiguïtés fiscales pouvant être liées à la situation fiscale de l'association.

Exonérations

L'article 207-1-5 bis permet d'obtenir une exonération d'IS comme conséquence de l'exonération de TVA pour les associations.

De même, l'article 207-5 du CGI exonère d'IS les bénéfices réalisés par des associations organisant avec le concours des collectivités locales des manifestations sportives publiques qui présente un intérêt économique pour celles-ci.

L'organisation de championnat du monde, d'europe voire de jeux olympiques n'est pas soumis à l'IS en vertu de cet article du CGI.

L'administration fiscale a précisé que cette exonération ne peut être invoquée par des associations sportives qui organisent régulièrement des réunions sportives payantes même si elles reçoivent d'importantes subventions publiques (Instruction du 27 mai 1977 BODGI 4 H.-2-77). C'est le cas d'un club de foot de CFA par exemple qui bénéficierait de subventions publiques à hauteur de 50% de son budget mais qui ne peut pas bénéficier d'une exonération d'IS car il organise des manifestations régulières sur son terrain.

Attention (très important):

L'article 6 de la loi du 01/01/2003 relative au mécénat a modifié le régime fiscal applicable au mécénat en transformant la **déduction du résultat imposable en une réduction d'impôt**.

Ouvrent désormais droit à une réduction d'impôts égale à 60% de leur montant les versements effectués « au profit d'œuvres ou organismes d'intérêt général de caractère philanthropique, éducatif, culturel, social, sportif... » au cours des exercices ouverts à compter du 01/01/2003 dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires, effectués par les entreprises assujetties à l'IR ou à l'impôt sur les sociétés.

Si les versements au cours d'une année excèdent le plafond mentionné ils peuvent néanmoins être retenus pour le calcul de la réduction d'impôt au titre des 5 exercices suivant après prise en compte des versements effectués au titre de chacun de ces exercices.

S'agissant des entreprises déficitaires, la réduction d'impôt qui n'a pu être utilisée peut être imputée sur l'impôt dû au titre des 5 exercices suivants.

Exemple une entreprise dispose d'un CA de 6 millions d'euros et dispose d'un montant d'IS de 100 000 euros. Elle verse sous forme de don 1000 euros à un club de football

$$6\,000\,000 \times 5 / 1000 = 30\,000 \text{ euros}$$

Le plafond de réduction d'impôt sur l'IS de cette entreprise est de 30 000 euros.

Le don est donc entièrement réductible de l'IS pour un montant de 600 euros (1000 x 60%).

Modalités de déclaration

Le bénéfice net passible de l'IS dans les conditions de droit commun est alors déterminé suivant les règles prévues en matière de BIC (bénéfices industriels et commerciaux).

L'IS donne lieu au versement de quatre acomptes au cours de l'exercice de réalisation du résultat et au versement d'un montant égal à l'impôt dû minoré des acomptes versés au cours de l'exercice.

Date d'exigibilité	Date limite de paiement	Taux de l'acompte de l'IS	Base de calcul	Calcul retenu par l'administration
20/2	15/3	8.33%	Bénéfice fiscal (N-1) si connu	8.33% bénéfice fiscal (N-2)
20/5	15/6	8.33%	Bénéfice fiscal (N-1)	16.66% du bénéfice fiscal (N-1)
20/8	15/9	8.33%	Bénéfice fiscal (N-1)	1 ^{er} acompte 25% du bénéfice fiscal (N-1)
20/11	15/12	8.33%	Bénéfice fiscal (N-1)	les 2 1ers acomptes 33.33% du bénéfice fiscal (N-1)
31/3 si clôture 31/12	15/4	33.33%	Bénéfice fiscal	les 3 1ers acomptes 33.33% du bénéfice fiscal N-1 les 4 acomptes

Aucun acompte n'est exigible si l'exercice de référence est déficitaire ou si l'impôt de l'exercice est inférieur à 150 euros.

Les associations qui ont un double secteur d'activité (lucrative et non lucrative) doivent souscrire avant le 1^{er} 04 de chaque année une déclaration n° 2065 pour les revenus passibles de l'IS au taux de droit commun. Il est possible d'effectuer des compensations entre les gains et les pertes des secteurs imposables (revenus de l'activité lucrative et patrimoniale) mais cela reste impossible entre secteur imposable et exonéré.

3-La taxe professionnelle

La taxe professionnelle est due chaque année par les personnes morales (ou physiques) qui exercent, à titre habituel une activité professionnelle non salariée.

Toute entreprise et toute organisation qui se livre de façon habituelle à des opérations lucratives est redevable de cet impôt.

Par exemple, pour une association sportive, le fait de proposer un bar buvette fonctionnant à l'année ou de rémunérer des joueurs participant à des compétitions donnant lieu à paiement de droits d'entrée pour les spectateurs rend les associations exerçant ce type d'activité passibles de cet impôt, tout comme de l'impôt sur les sociétés.

Deux conditions fondent plus précisément l'imposition à la TP :

- le caractère habituel d'une activité taxable doit s'interpréter comme un événement répétitif même organisé une seule fois par an ;
- l'exercice à titre professionnel de cette activité (la recherche d'un profit - prix analogues à ceux du secteur concurrentiel permettant de retirer de cette activité des excédents de recettes importants) ou qui recourent à des méthodes commerciales (publicité).

Par exemple le fait qu'un club de tennis poursuive un but d'intérêt général sans recherche de bénéfices n'enlève pas le caractère professionnel (entraînant l'imposition à la taxe professionnelle) de la gestion d'un bar ouvert à toute personne et dont les prix ne diffèrent pas sensiblement de ceux qui sont pratiqués dans les commerces similaires.

Diverses exonérations sont prévues de plein droit (activités exercées par l'Etat, les collectivités locales et les établissements publics, établissements privés d'enseignement, certaines activités industrielles ou commerciales) ou temporaire (exonérations accordées dans le cadre de l'aménagement du territoire ou en faveur des entreprises nouvelles).

La base d'imposition est constituée par :

- les terrains et constructions (abattement de 3800 euros). Toutefois pour les petits redevables il est uniquement tenu compte de leur valeur locative cadastrale. Le régime des petites entreprises, dont le chiffre d'affaire TTC ne dépasse par 152 500 € (vente) ou 61 000 € (prestation de service) : la base imposable est réduite à la valeur locative des immeubles.
- les outillages, biens et équipements mobiliers : si la durée d'amortissement est inférieure à 30 ans, la valeur locative est égale à 16% du prix de revient du bien. Si le redevable est locataire des biens et que le contrat de location est d'une durée supérieure à 6 mois, la valeur locative est égale au montant du loyer.

La base d'imposition bénéficie d'un abattement de 16%.

Les entreprises dont la base d'imposition est nulle ou négligeable sont soumises à une cotisation minimale égale à la taxe d'habitation correspondant à un logement choisi comme référence. De même, les entreprises dont le chiffre d'affaire HT dépasse 7 600 000 € sont redevables d'une cotisation minimale égale à 1,5% de la valeur ajoutée produite.

La première année d'activité, la taxe professionnelle n'est pas due. Les bases de cette année de création serviront au calcul de la taxe professionnelle des deux années suivantes, avec un abattement de 50% de la base pour la 2ème année.

Attention : La période de référence retenue pour déterminer la base d'imposition est l'avant dernière année précédant l'année de l'imposition.

Exemple : la taxe professionnelle de l'année 2003 est déterminée par référence aux éléments de l'année 2001 qui sont déclarés en 2002.

Obligations déclaratives :

La TP est établie dans chaque commune où le redevable dispose de locaux ou de terrains. Elle est due par le redevable qui exerce son activité au 1er janvier. Une déclaration (n° 1003 ou 1003 S) doit être produite chaque année (avant le 1er mai) et pour chaque commune d'imposition, afin de permettre à l'administration de calculer le montant de la cotisation due. Le Trésor Public adresse ensuite au redevable un avis d'imposition. Le versement d'un acompte au moins égal à 50% doit être effectué au plus tard le 1er avril. Il est possible d'opter pour le paiement mensuel des cotisations.

Attention : cet impôt devrait disparaître dans deux ans.

4- La taxe d'apprentissage et l'IFA

D'autres impôts restent liés à l'activité lucrative ou sont obligatoirement payés par l'organisation sportive : la taxe d'apprentissage (TA) et l'imposition forfaitaire annuelle. Toutes les entreprises mais également une association sportive peut donc être soumise à l'IFA.

La taxe d'apprentissage

Les organisations sont soumises à la taxe d'apprentissage lorsqu'elles sont passibles de l'impôt sur les sociétés et qu'elles emploient des salariés. Cette taxe se calcule pour toutes les organisations à partir du taux de 0.5% appliqué aux salaires bruts versés. L'organisation peut verser à un organisme collecteur (chambre de commerce, chambre des métiers...) ou à un organisme habilité à percevoir les dépenses libératoires de taxe d'apprentissage (lycée, collège, université, centre de formation des apprentis...) avant le 28/02/2004 sinon il doit s'acquitter de cet impôt en le versant au trésor public.

Attention la collecte de la taxe d'apprentissage par les centres de formation des clubs professionnels et par certaines fédérations sportives disposant d'un centre de formation représente un enjeu important et fait l'objet d'une forte concurrence et parfois d'importants détournements (sponsoring ou partenariat versé sous la forme de taxe d'apprentissage).

L'IFA

L'imposition forfaitaire annuelle est due quels que soient les résultats déclarés et donc en l'absence de bénéfices. L'IFA fait l'objet au début de chaque année d'un versement spontané unique, comporte un barème modulé en fonction du chiffre d'affaires.

Montant du CA TTC du dernier exercice clos	Montant de la cotisation forfaitaire annuelle d'IFA
Inférieur à 76 000 euros	0
Compris entre 76 000 et 149 999 euros	750

Compris entre 150 000 et 299 999	1 125
Compris entre 300 000 et 749 999	1 575
Compris entre 750 000 et 1 499 999	2 175
Compris entre 1 500 000 et 7 499 999	3 750
Compris entre 8 000 000 et 14 999 999	15 000
Compris entre 15 000 000 et 74 999 999	18 750
CA supérieur à 75 000 000	30 000

Les SEM et les SAOS sont imposables de plein droit à l'IFA. Les associations sportives sont concernées par l'article 223 octies du code général des impôts qui exonère de l'IFA les associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 dont l'activité consiste à animer la vie sociale.

Lorsqu'une organisation est soumise à l'impôt sur les sociétés, il est tenu d'acquitter avant le 16 mars de chaque année un minimum d'impôt qui vient ensuite s'imputer sur la contribution normalement due. L'IFA est imputable sur les sommes dues au titre de l'IS jusqu'au 31/12 de la 2^{ème} année suivant celle de son exigibilité. En cas d'impossibilité d'imputation, l'impôt est définitivement acquis à l'Etat. Il est alors constaté en charge en comptabilité mais il n'est pas déductible.

Le montant varie avec le chiffre d'affaires. La loi de finances pour 2002 dispense désormais d'IFA les assujettis dont le chiffre d'affaires (majoré des produits financiers) est inférieur à 76 000 euros. Les sociétés nouvelles sont exonérées d'IFA pendant 3 ans.

Conclusion sur le régime fiscal des organisations sportives

Le critère de la lucrativité se définit par la nature de l'activité et non par la forme juridique du groupement. Si la structure associative, par la flexibilité offerte par la loi du 1^{er} juillet 1901, permet d'exercer un certain nombre d'activités lucratives, les activités économiques et commerciales restent strictement encadrées et risquent en cas de contrôle fiscal d'entraîner l'assimilation fiscale de l'association à une véritable entreprise.

Le régime fiscal associatif est déterminé *a priori* en fonction de l'analyse qu'en font les dirigeants de l'association. La complexité du régime d'application des différents impôts et notamment de la TVA pour les associations assujetties partielles à la TVA entraîne des risques fiscaux en cas de contrôle *a posteriori*. Ce risque est d'autant plus prégnant que l'association est en situation de concurrence avec des acteurs du secteur marchand et que son activité économique et commerciale est manifeste et continue. Le phénomène de professionnalisation que connaît le mouvement sportif avec le dispositif emplois-jeunes, s'il permet d'apporter une assistance technique et administrative auprès des dirigeants bénévoles, pourrait renforcer les risques d'assujettissement aux impôts commerciaux (à travers la recherche de nouvelles ressources pour assurer la viabilité de ces emplois) et accroître l'insécurité fiscale de certaines associations. La position de l'administration fiscale est souvent ambivalente vis à vis des associations d'intérêt général car elle souhaite ne pas freiner leur développement mais a également pour mission d'éviter toute forme de concurrence déloyale et de paracommercialisme des associations vis à vis des entreprises.

Concernant les structures du sport professionnel, leur régime juridique particulier fait qu'elles sont des assujetties partielles à la TVA ce qui complexifie leur régime fiscal. Il est

cependant fortement envisageable que dans un très proche avenir avec la disparition probable de la taxe sur les spectacles et sa substitution par la TVA, le régime fiscal des clubs pros se rapprochera du régime fiscal des entreprises de droit commun. L'assujettissement des recettes de billetterie à la taxe sur les spectacles et l'obtention de subvention publique (pour certaines non soumises à la TVA) entraînent cette complexité de leur régime fiscal et le paiement d'un impôt qui se révèle très lourd financièrement (la taxe sur les salaires). Rappelons que les salaires constituent en moyenne 60 % du budget des clubs pros et que le contrat de travail d'usage (CDD) des sportifs professionnels ajoutent 1% au paiement de la taxe à la formation continue. Ces impôts assis sur les salaires (taxe sur les salaires et taxe à la formation continue) se révèlent très lourds à assumer pour la gestion des clubs.

Si l'optimisation de la gestion fiscale des clubs pros passe par l'abaissement des bases d'imposition notamment salariales (par la technique de l'intéressement voire celle des droits d'image), la baisse d'un certain nombre d'impôt passe également par la recherche d'un assujettissement total à la TVA (pour cela il faut que l'organisation dispose d'un CA de plus de 90% de son activité soumis à la TVA). Si c'était le cas, les clubs pros se verraient ipso-facto non soumis à la taxe sur les salaires. Il faudrait pour cela que la TVA (encore mieux à 5.5%) soit substituée à la taxe sur les spectacles. Les clubs pros n'auraient plus que les subventions publiques non assujetties à la TVA (mais rappelons que ces subventions ne sont pas autorisées pour les SASP et qu'elles sont limitées dans leur destination pour les SAOS et SEM : sécurité, formation et dans leur montant 2.3 millions d'euros).

La fiscalité qui s'applique aux entreprises (SA, SARL...) travaillant dans le secteur sportif est moins complexe à calculer que celle des structures assujetties partielles à la TVA. Il existe des techniques d'optimisation fiscale pour essayer de diminuer un certain nombre d'impôts dus par ces entreprises. La technique de l'intéressement permet notamment de diminuer tous les impôts assis sur les salaires (taxe à la formation continue, taxe d'apprentissage...).

Seconde partie L'imposition des personnes physiques

L'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) est un impôt global établi sur la totalité des revenus dont disposent les personnes physiques au cours d'une année déterminée. On détermine un revenu net global auquel s'applique un barème unique d'imposition. Ce barème se caractérise par une progressivité par tranches de revenus.

L'IRPP frappe les revenus perçus au titre de l'année et porte sur le revenu global net, déduction faite de certaines charges. Il existe des régimes très différenciés d'assujettissement conduisant à une évaluation distincte des revenus selon leur origine et leur nature.

Dans le sport, la situation juridique d'un certain nombre de sportifs pose un problème de qualification juridique. Dans le secteur sportif, il est possible de définir trois statuts juridiques pour le sportif (mais aussi les autres acteurs)

- **bénévole** (qui peut toucher des remboursements de frais forfaitaires ou sur base réelle) ;
- **salarié** (par un club, un organisateur d'événement ou une autre structure) ;
- **travailleur indépendant** (lorsque la personne ne peut être salariée).

Le statut donné par les autorités sportives (sportif professionnel, de haut-niveau...) ne lie pas l'inspecteur fiscal (en cas de contrôle) et le juge fiscal (en cas de contentieux). Ces derniers prennent en compte la réalité des revenus perçus quels que soient le montant et la forme des revenus (par exemple : concernant les avantages en nature : mise à disposition d'un logement, d'une voiture ou de remboursements de frais non justifiés).

Dans tous les cas, l'assujettissement à l'impôt sur le revenu apparaît dès qu'il existe une rémunération sous quelle que forme que ce soit. Le sportif peut également être soumis à la TVA et à la taxe professionnelle pour son activité non salariée.

Nous présentons tout d'abord le champ d'application de l'IRPP (A), puis l'assiette de l'IRPP (B) et enfin les impôts liés à l'activité non salariée (C).

A. Le champ d'application de l'IRPP

Il convient de déterminer les personnes imposables à l'IRPP et de mettre en évidence que l'imposition s'effectue par foyer fiscal.

I. Les personnes imposables

La notion de **domicile fiscal** n'est pas liée à la nationalité ni à la situation juridique ni à l'âge du sportif ou à un quelconque statut juridique. Ainsi la qualification d'amateur et de professionnel par les institutions sportives ne lie pas du tout le juge fiscal en cas de contentieux.

On distingue les sportifs ayant leur domicile fiscal en France ou hors de France.

1- Les sportifs ont leur domicile fiscal lorsque l'un des 4 critères ci-dessous est rempli :

- avoir en France son foyer, résidence habituelle permanente ;
- avoir en France son séjour principal (6 mois 'est à dire pendant plus de 183 j. au cours d'une année donnée) lieu où le sportif contribuable est effectivement et personnellement présent à titre principal quelles que soient les conditions matérielles (logement, hôtel, à titre onéreux ou pas...)
- exercer en France son activité professionnelle à titre principal ;
- avoir en France le centre de ses intérêts économiques duquel le sportif contribuable tire la plus grande partie de ses revenus...

Par exemple : un basketteur américain qui vient faire « une pige » (un remplacement) en France pour une durée d'un an dans un club professionnel français a son domicile fiscal en France.

Un footballeur yougoslave qui vient moins de 180 jours (< 6 mois) en France pour jouer dans un club n'a pas son domicile fiscal en France.

2- Les sportifs domiciliés hors de France

Ils peuvent être assujettis à une obligation fiscale en raison de leurs revenus de source française :

* pour ceux qui disposent d'une habitation en France :

- ils sont assujettis à l'IRPP selon une base forfaitaire minimum égale à 3x la valeur locative réelle des habitations concernées.

Ou - les revenus de source française s'il s'avère que ces revenus sont supérieurs à cette base forfaitaire.

* Les sportifs qui n'ont pas d'habitation en France : ils sont imposables à raison de leurs seuls revenus de source française sous réserve de l'application de conventions internationales :

Une retenue à la source est appliquée aux salaires et revenus non salariaux perçus par ces sportifs (sous réserve de convention internationale). Le montant de la retenue à la source se calcule ainsi :

- les revenus dont le montant annuel est inférieur à 10 007 euros ne supportent pas la retenue à la source.
- les revenus compris entre 10007 et 29304 euros font l'objet d'une retenue à la source de 15%.
- Au-delà de 29 034 euros le taux est de 25%.

Ces montants applicables aux revenus 2003 sont actualisés chaque année comme les limites des tranches du barème de l'impôt sur le revenu.

Attention si l'organisateur d'un événement ou un club prend à sa charge cette retenue à la source. Il doit l'intégrer dans le calcul de la base. La déclaration (n° 2434) de l'impôt doit être effectuée dans les 15 jours qui suivent la recette des impôts.

Par exemple : le joueur étranger qui gagne le tournoi de Roland Garros et dont le domicile fiscal n'est pas en France voit sa prime de résultat (un peu moins d'1 million d'euros) subir la retenue à la source de 25% versée par l'organisateur (la fédération française de tennis) qui le retient sur sa prime de victoire et la verse au trésor public.

* Les conventions internationales

Les revenus des sportifs sont imposables en France si une convention ne s'y oppose pas. Ces conventions prévoient soit : l'exonération d'impôt en France ; une limitation du taux de la retenue ; l'application du droit commun.

Toutefois ces dispositions ne limitent pas l'obligation déclarative des contribuables à la seule fraction excédentaire : l'intégralité des salaires, pensions ou rentes de source française dont ils ont eu la disposition au cours de l'année d'imposition, ainsi que le montant total de la retenue à la source à laquelle ces revenus ont donné lieu doivent figurer la déclaration annuelle de leurs revenus.

II- L'imposition par foyer fiscal

Les revenus des sportifs sont incorporés dans la déclaration du foyer. L'IRPP est établi par foyer pour l'ensemble des revenus imposables du sportif (ou d'une personne physique) de ses ayants droits et de ses enfants à charge (ou déclaration dans le foyer fiscal des parents si le sportif en âge de le faire et s'il y trouve un intérêt financier).

Pour les personnes mariées, le foyer fiscal est constitué du contribuable, de son conjoint et des personnes à charge. En conséquence, les revenus de tous les membres du foyer fiscal sont ajoutés à ceux du contribuable, pour former une imposition unique, établie au nom du contribuable. L'impôt sur le revenu tient compte de la situation de la famille (célibataire, marié, séparé, pacsé...) des charges de famille (enfants mineurs à charge, majeurs rattachés...) ainsi que de certaines situations personnelles (invalidité, ancien combattant).

Remplissent des déclarations distinctes : les personnes vivant en union libre, les époux mariés sous le régime de la séparation des biens et qui ne vivent pas ensemble. A titre facultatif, les enfants célibataires mineurs au 1^{er} janvier d'imposition peuvent être imposés en leur nom s'ils ont des revenus personnels. Dans ce cas, les parents doivent joindre une demande à leur déclaration de revenus. Les enfants majeurs doivent souscrire personnellement une déclaration de revenus. Toutefois, ils peuvent demander leur rattachement au foyer fiscal de leur parent. Ils n'ont pas à déposer de déclaration. Leurs revenus sont portés sur la déclaration du ou des parents.

B. L'assiette et le calcul de l'IRPP

L'assiette de l'IRPP est composée de 9 différentes catégories de revenus identifiées par le CGI

- les revenus fonciers ;
- les revenus agricoles ;
- les bénéfices industriels et commerciaux ;
- les rémunérations des dirigeants de société ;
- traitements et salaires ;
- bénéfices des professions commerciales ;

- Valeurs et capitaux mobiliers ;
- plus values immobilières ;
- plus values mobilières.

Le bénéfice ou revenu imposable correspond au revenu global.

I. Les principaux revenus soumis à l'IRPP

Nous ne traiterons que des trois catégories principales pour les sportifs*. Les traitements, salaires et indemnités, les bénéfices non commerciaux, les bénéfices industriels et commerciaux.

* Pour étudier les autres catégories de revenus (voir le site internet du Ministère des finances la partie impôts sur le revenu et le traitement fiscal des différentes catégories de revenu – cf. également guide pratique du contribuable 2004).

1- Les traitements, salaires et indemnités

Sont considérés comme salariés les sportifs qui sont dans un lien de subordination juridique vis-à-vis d'un employeur (club sportif, fédération...). C'est le cas dans la quasi-totalité des sports collectifs mais également dans le cas où un sportif serait rémunéré par une société sportive ou par une autre organisation avec des obligations très précises : participation à des épreuves sportives déterminées, primes de victoires...).

Les avantages en nature (gaz, eau, électricité, mise à disposition d'un véhicule, d'un logement meublé...) constituent des éléments de rémunération. Il y a intérêt à privilégier le remboursement des frais (soit aux frais réels ou aux frais forfaitaires dans la limite des plafonds fixés par l'administration fiscale) plutôt que les avantages en nature donnés sans justificatifs. Si une voiture est donnée à un sportif c'est le prix d'achat de la voiture qui constitue la valeur réelle de cet avantage. Dans le cas où cette voiture serait mise à disposition de ce sportif, la valeur d'une telle mise à disposition est évaluée selon le barème kilométrique fiscal.

Le fait pour un club de prendre en charge le loyer d'un logement par exemple constitue une rémunération déguisée qui sera requalifiée en salaire si le sportif est dans un lien de subordination avec son club. Il vaut mieux privilégier une rémunération plutôt que ce type de pratique. D'autant que les clubs de moins de 10 salariés peuvent bénéficier d'un régime de franchise ou de forfait pour rémunérer leurs sportifs (arrêté du 27 juillet 1994 – cf. cours de droit social).

Certaines primes ou indemnités ne sont pas prises en compte ou font l'objet d'un traitement fiscal spécifique.

* **Le régime particulier des aides personnalisées** (attribuées au sportif ayant la qualité de sportif de haut-niveau) **bénéficie d'un seuil d'exonération de 7056 euros.** Les sommes versées au-dessus de ce seuil bénéficient des abattements de 10% et de 20% comme n'importe quel salarié.

Par exemple : un athlète de haut-niveau perçoit 10 000 euros d'aide personnalisée. Il devra déclarer dans ses revenus (dans la rubrique traitements et salaires) 2944 qui pourront faire l'objet des 2 abattements de 10 et 20%.

* **Les primes versées par l'Etat aux médaillés olympiques sont exonérées de l'impôt sur le revenu.** Ces primes pour les prochains jeux d'Athènes s'élèvent à 40 000 EUR pour une médaille d'or (paralympiques : 6 000 EUR), 20 000 EUR pour une médaille d'argent (paraly. : 3 000 EUR), 13 000 EUR pour une médaille de BRONZE (paraly. : 4 000 EUR). Tous les sélectionnés paralympiques disposent d'une prime de 1 000 EUR.

* Les primes de résultat ou à la performance font l'objet d'un traitement particulier : lorsque le sportif est libre de s'inscrire à la compétition (pas de prime d'engagement versée par l'organisateur) : la somme perçue est considérée comme le revenu d'une activité indépendante. Elle est déclarée dans la catégorie des BNC.

Lorsqu'il y a une prime de présence ou d'engagement, celle-ci est considérée comme un salaire (elle constitue la prime perçue par le sportif lors de son inscription à titre individuel) ; dans ce cas, la prime à la performance qui peut être versée en complément de la prime d'engagement est également un salaire.

* **Les primes de signature de contrats relatifs aux recrutements ou aux transferts des sportifs** sont traitées comme des salaires dans la mesure où elles constituent la contrepartie de l'acceptation par le sportif de rentrer au service d'une organisation mise en place par autrui.

* **Pour les galas et exhibitions, il existe une présomption de salariat comme pour les artistes du spectacle ; les revenus qu'ils perçoivent dans ce cadre sont assimilés à des salaires.**

* **Parfois l'organisateur de compétition ou le club verse une indemnité ou une bourse au sportif pour participer à une ou plusieurs compétitions** (sans contrat de travail et bulletin de paye). Cette situation oblige théoriquement le club à salarier le sportif (réalisation d'un bulletin de paye selon l'arrêté du 27/07/1994 qui permet pour des associations de moins de 10 salariés de payer très peu de charges URSSAF).

Autre exemple lorsqu'une municipalité locale ou une collectivité locale verse par l'intermédiaire d'un club des aides à des sportifs (préparation et participation aux compétitions). Cette situation génère un lien de subordination entre le club et le sportif (cela nécessite l'établissement d'un bulletin de paye). Le risque pour la collectivité locale est de voir la somme attribuée au club en prestation de service si des contreparties de type publicitaire par exemple sont demandées au sportif (port d'un logo de la ville par exemple par le sportif aidé).

* Les salaires versés aux apprentis munis d'un contrat sont exonérés d'impôt sur le revenu. Les stagiaires d'un centre de formation encore en âge scolaire et qui sont nourris, logés et scolarisés aux frais du club en contrepartie d'une formation visant à les préparer à une carrière professionnelle. Un tribunal a pu dire que la rémunération qu'il touche a été qualifiée d'allocation plus que de salaires (TASS de la SAEM Limoges CSP 1998)..

* **La participation des salariés aux résultats de l'entreprise est exonérée lorsque l'indisponibilité est de 5 ans.** Il est de même pour les sommes versées dans le cadre d'un PEE ; des sommes versées au titre de l'intéressement et affectées à un PEE dans la limite de la moitié du plafond de la sécurité sociale (14 592 euros en 2003). Ce système d'intéressement est facultatif dans toutes les entreprises de moins de 50 salariés. La plupart des clubs

professionnels (notamment de football) utilisent ce système pour financer les primes de résultat et de performance.

*** Les indemnités de stage versées à des étudiants à la triple condition que les stages fassent partis intégrante du programme de leurs études, qu'ils présentent un caractère obligatoire et que leur durée n'excède pas trois mois.**

*** Les salariés d'un employeur établi en France qui sont envoyés à l'étranger mais qui conservent leur domicile fiscal en France** (par exemple leur foyer familial est resté fixé en France bénéficient **d'une exonération totale ou partielle pour la rémunération** qu'ils perçoivent à ce titre que cette rémunération soit payée en France ou à l'étranger (exemple : expatrié).

*** En principe les indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail ont un caractère imposable (cas de l'indemnité compensatrice de congés payés ou de préavis, l'indemnité de non-concurrence).** Les indemnités de licenciement pour leur montant légal et conventionnel (au moins égale aux 6 derniers mois de salaires). Lorsque les indemnités versées sont supérieures à ce montant l'exonération est acquise dans la limite de 50% du montant total des indemnités versées ou de deux fois la rémunération brute annuellement perçue le tout sous un plafond égal à la moitié de la première tranche de solidarité sur la fortune (360 000 euros pour 2003).

Exemple : un entraîneur de football est licencié pour absence de résultats sportifs. Il disposait d'un CDD de 4 ans et son contrat est rompu au bout des deux ans. Le montant de son salaire brut mensuel est de 15 000 euros.

Solution : Théoriquement l'entraîneur devrait recevoir l'ensemble des rémunérations qu'il aurait dû percevoir s'il avait été au bout de son contrat dans la mesure où le motif de rupture de son contrat de travail est sans cause réelle et sérieuse. Les indemnités perçues sont donc théoriquement de 15 000 euros x 12 X 2 soit 360 000 euros sur 2 ans et 180 000 euros par an.

La somme de 180 000 euros sera déclarée pour moitié en termes de traitement et salaires l'autre partie étant exonérée de l'IR.

*** Les indemnités versées aux salariés qui quittent volontairement leur emploi ont pour leur intégralité, le caractère de supplément de rémunération imposable.** Ces indemnités constituent des revenus exceptionnels (sauf dans le cas d'un plan de réduction d'effectifs).

Il est possible de trouver d'autres avantages financiers qui sont constitutifs d'une rémunération :

- la prise en charge ou du remboursement par un club ou un organisateur d'événement sportif de l'impôt sur le revenu (notamment avec les sportifs étrangers) dû par le sportif est également assimilée à un salaire.

Les déductions :

Il existe deux déductions pour le calcul du revenu imposable des salaires. La déduction pour frais et l'abattement général pour les salariés.

* La première déduction pour frais peut s'opérer de deux manières :

- **une déduction forfaitaire de 10%** : elle est censée couvrir les dépenses professionnelles courantes, celles auxquelles sont exposés la plupart des salariés (frais de déplacement sur le lieu de travail, frais de restauration...). Le montant de la déduction est plafonné à 376 euros au minimum et à 12 648 euros au maximum pour les revenus de l'année 2003.

Le minimum et le maximum de déduction s'apprécient séparément pour chacun des deux conjoints et chacune des personnes à charge.

Ou - **une déduction aux frais réels** (lorsqu'elle est supérieure à la déduction forfaitaire). Il est possible de déduire sous la réserve de pièces justificatives : les frais liés aux déplacements professionnels (frais de restauration, d'hébergement et de transports), les dépenses entraînées par des invitations résultant d'obligations professionnelles, les cadeaux offerts dans le cadre des relations professionnelles, les frais d'achat de livres, les revues techniques, les dépenses de formation, les frais de transport du domicile au lieu de travail (franchise de 40 KM au-delà justifier le caractère normal du trajet il faut le justifier) ; Les frais de voiture sont déduits selon la puissance fiscale du véhicule et le nombre de Kms parcourus (cf. barèmes fiscaux fiche à donner en cours).

Il n'est pas possible de cumuler déduction forfaitaire et régime des frais réels mais chaque membre du foyer fiscal peut opter pour le régime de déduction qui lui est le plus favorable.

Si on choisit les frais réels, il convient de présenter une demande à l'administration des pièces justificatives de ces dépenses.

Exemple : un basketteur professionnel dispose d'un salaire annuel de 80 000 euros et de 10 000 euros d'indemnités pour frais professionnels et préparation BE (coût 1000 euros).

Calcul avec frais réels	Calcul avec les frais forfaitaires
--------------------------------	---

Sal. 80 000	80 000
Frais 11 000	8 000 (Ab. 10%)
...Abat. 20%	

La solution aux frais réels est plus intéressante pour le calcul du revenu imposable.

* 1/ abatement général de 20% censé compenser l'impossibilité pour les salariés de frauder le fisc (**plafond de 23 180 euros pour les revenus de l'année 2003**). Il se calcule après la déduction de 10% ou les frais réels.

En pratique, le contribuable percevant des salaires n'a pas à déduire les frais forfaitaires et l'abattement de 20%. On remplit la ligne AJ sur la fiche de déclaration d'impôt avec salaire net imposable sur la fiche de paye.

Le plus souvent l'employeur indique à ses salariés le montant des salaires à déclarer.

Les exonérations sont établies pour des motifs sociaux. Ainsi les contribuables dont le revenu net de frais professionnels n'excède pas 7 510 euros sont exonérés d'IR. Pour ceux qui ont plus de 65 ans la limite est de 8 200 euros.

Le revenu à prendre en compte est le revenu annuel, réel, net. Si vous avez perçu moins de 6 188 euros en 2003, il n'y a pas d'impôts à payer.

Les sportifs disposent d'une possibilité d'être imposé sur la moyenne de leurs revenus compte tenu de la forte variation du montant des revenus perçus (afin d'éviter d'être très fortement imposé une année et très peu l'autre année).

Imposition à la moyenne des revenus

L'article 84A du CGI (loi du 16/07/1984 modifiée en 1992) les sportifs (seulement pas les entraîneurs) percevant des salaires au titre de la pratique du sport peuvent bénéficier de **l'étalement de leurs revenus pour le calcul de l'impôt**. Le calcul de l'impôt s'opère sur une moyenne des 3 ans ou 5 ans. Mais rare que les sportifs utilisent ce mécanisme.

Exemple : un sportif a perçu en 1999 : 10 000 euros ; en 2000 : 20 000 euros ; en 2001 : 50 000 euros ; en 2002 : 100 000 euros ; en 2003 : 200 000 euros.

• **1ère Hyp.** (3 ans) : $80\,000/3 = 26\,666,7$ euros par an comme base d'imposition par an.

• **2ème Hyp.** (5 ans) : $380\,000/5 = 76\,000$ euros par an comme base d'imposition par an.

Il convient de faire une simulation pour étudier l'hypothèse la plus intéressante (imposition sur la moyenne des 3 ans ou des 5 ans ou pas d'option pour la moyenne d'imposition) compte tenu de la situation fiscale du sportif (foyer fiscal, investissements réalisés...).

L'IR est calculé par l'administration sur la base des montants déclarés par les contribuables qui sont tenus de souscrire une déclaration d'ensemble des revenus perçus l'année précédente par le foyer fiscal. En outre, les bénéficiaires de revenus tirés d'activités professionnelles (BIC, BNC), de revenus mobiliers et de revenus fonciers ainsi que les personnes ayant des plus values immobilières, sont obligés de joindre les déclarations spéciales à la déclaration d'ensemble.

2- Les bénéfices non commerciaux (BNC)

Il s'agit des bénéfices des professions libérales ; dès **que la personne agit en qualité de travailleur indépendant (bénéfices occasionnels également) comme c'est le cas des boxeurs, des tennismen, des golfeurs, des moniteurs de ski (...), elle est redevable du régime des BNC.**

Un sportif ou un entraîneur peut bien sûr être redevable à fois de la rubrique traitements et salaires et des BNC.

Exemple : un moniteur de tennis enseigne dans un club pour 20H. d'école de tennis (il perçoit des salaires) et lorsqu'il donne des cours particuliers (il est travailleur indépendant soumis aux BNC)

Il existe 2 régimes d'imposition :

* **Régime de la déclaration contrôlée** si le **montant annuel des recettes est supérieur à 27 000 euros**. Il convient alors d'effectuer une déclaration du montant exact des **bénéfices réels** (une comptabilité est à tenir et si la structure est adhérente à une structure agréée, elle dispose d'un abattement de 20% sur la fraction de bénéfice < 115 900 euros). Le bénéfice non commercial imposable est égal à la différence entre les recettes effectivement encaissées et les dépenses (y compris les amortissements). Les redevables peuvent déduire un certain nombre de dépenses :

- achat de fourniture, frais de transport et de déplacements
- les salaires et autres rémunérations versées à des employés du sportif.

* **Régime déclaratif spécial** « micro-BNC » **annuelles inférieures à 27 000 euros HTVA**

Les contribuables doivent tenir un livre journal de leurs recettes. Les structures sont dispensées de la déclaration n° 2035 et reportent directement le montant brut de leurs recettes sur leurs déclarations de revenu (n°2042) sauf option pour le régime de la déclaration contrôlée. Ils bénéficient également de la franchise en base de TVA. **Dans ce régime le bénéfice imposable est égal à 63% du montant de leurs recettes**. C'est à dire que les structures bénéficient d'un abattement de 37% qui ne peut être inférieur à 305 euros.

3- Les bénéfices industriels et commerciaux

Les bénéfices réalisés par les personnes physiques dans l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale

Dans le cas du sport, ils correspondent aux revenus perçus sur la base de contrats publicitaires (en qualité de travailleur indépendant), de contrats de parrainage ou de contrepartie de manifestations commerciales. Ces revenus ne proviennent pas de l'activité sportive elle-même.

Attention le parrainage sportif peut s'inscrire dans le cadre d'un contrat de travail.

Exemple : le cas des coureurs automobiles qui perçoivent de la firme d'automobiles à laquelle ils sont attachés un salaire fixe et un pourcentage des primes de départ et des prix prévus aux règlements des courses.

Le parrainage peut correspondre à un contrat d'entreprise. C'est le cas lorsque le contrat lie un sponsor à un sportif en lui procurant des aides (financières et/ou matérielles) en contrepartie de la seule utilisation de son image et de l'exploitation de son résultat.

Il existe deux régimes d'imposition : le régime du bénéfice réel et celui du régime des micro-entreprises

* **Un régime réel** : le bénéfice est déterminé à partir du bénéfice comptable.

Les adhérents de centres de gestion agréés qui ne sont pas placés sous le régime des micro-entreprises bénéficient d'un abattement de 20% pour la fraction de bénéfice n'excédant pas 115 900 euros (réduction pas supérieure à 915 euros) .

* Les BIC les petites entreprises peuvent bénéficier d'un **régime simplifié d'imposition** qui leur permet d'alléger leurs obligations comptables et les toutes petites entreprises (dont le CA est < à 76 300 euros HT pour les ventes et 27 000 euros HT pour les prestations de services).

Le régime des micro-entreprises ne concerne que les entrepreneurs individuels. Ces derniers sont normalement imposables, sauf option pour un régime réel d'imposition, selon un **bénéfice déterminé forfaitairement** égal à un pourcentage de leur chiffre d'affaires.

L'abattement est de

- 72% pour le CA en cas d'activité mixte ou provenant de la vente de marchandises.
- 52 % pour le de prestations de services.

Chacun de ces abattements ne peut être inférieur à 305 euros.

Les contribuables placés sous le régime des micro-entreprises sont dispensés du dépôt de déclaration de résultats. Ils portent directement le montant du chiffre d'affaires annuel et des plus ou moins values sur la déclaration de revenus 2042 C. L'abattement forfaitaire est calculé automatiquement par l'administration.

Quand une personne perçoit des BNC et des BIC, les revenus commerciaux sont rattachés aux BNC si le contribuable accepte. Le contribuable qui souhaite renoncer au régime micro BNC peut opter pour un régime réel d'imposition.

II. Le calcul de l'IRPP

Le revenu net imposable de l'IRPP s'obtient en additionnant les revenus imposables des diverses catégories. Une fois le revenu imposable déterminé, il faut calculer l'impôt brut puis déduire les éventuelles réductions d'impôt pour connaître le montant d'impôt net à payer.

1- Calcul de l'impôt brut

Il est déterminé après application du barème et calcul du quotient familial.

Le **quotient familial permet de prendre en considération** les charges de famille et, en fonction de celles ci, d'atténuer les effets de la progressivité de l'impôt dès lors que le taux progressif est appliqué à un revenu partiel : le revenu imposable par part.

Ce procédé consiste à diviser le revenu imposable du foyer fiscal en un certain nombre de parts (par exemple, une part pour un célibataire, deux parts pour un couple marié, une demi-part supplémentaire pour chacun des deux premiers enfants à charge et une part supplémentaire pour chaque enfant à charge à compter du troisième)

* Le quotient familial se calcule de la manière suivante lorsqu'il y a pas de personne à charge chaque adulte compte pour une part (1,5 si handicapé). Un couple marié sans enfant dispose donc de 2 parts. On ajoute ½ parts supplémentaire par enfant à charge ; lorsque le couple a au moins 3 enfants, on ajoute 1/2 part supplémentaire. Un couple marié avec 2 enfants dispose de 3 parts, un couple marié avec 3 enfants dispose de 4 parts et un couple marié avec 4 enfants dispose de 5 parts.

Le calcul de l'impôt brut 2004 s'opère de la manière suivante : ***division du revenu imposable 2003 par le nombre de parts***

L'avantage fiscal tiré de l'application du quotient familial est d'autant plus grand que le revenu imposable est élevé. Cet avantage fait l'objet d'un plafonnement et le quotient

familial ne trouve plus à s'appliquer lorsque cet avantage dépasse, pour les revenus perçus en 2003, 2086 euros par demi-part excédant les deux premières (cas d'un couple marié ayant un ou plusieurs enfants à charge ou 3609 euros pour 1 part entière).

Il existe 7 tranches d'imposition :

- * 0 et 4 334 euros
- * 4 334 et 8 524 taux à 6,83 %
- * 8 524 et 15 004 taux à 19,14 %
- * 15004 et 24 294 taux à 28.26 %
- * 24294 et 39 529 taux à 37.38%
- * 39 529 et 48 747 taux à 42.62%
- * > à 48 747 euros taux à 48,09%

1	2	3
Si le revenu par part R/N (revenu net imposable divisé par nombre de parts) est compris entre ces deux limites)	... multipliez le revenu net imposable par le taux correspondant	deduisez du résultat obtenu
0 et 4 334 euros	0	0%
4 334 et 8 524	R x 0.0683	- (291,09 x N)
8 524 et 15 004	R x 0.1914	- (1322.92 x N)
15 004 et 24 294	R x 0.2826	- (2668,39 x N)
24 294 et 39 529	R x 0.3738	- (4846.98 x N)
39 529 et 48 747	R x 0.4262	- (6883,66 x N)
> à 48 74 7 euros	R x 0.4809	- (9505.54 x N)

*N = nombre de parts

Exemple de calcul :

Un contribuable marié avec deux enfants à charges (3 parts). Son revenu net imposable de 2004 s'élève à 24 000 euros.

1- Calculer le **revenu par part** :

$$\frac{24\,000 \text{ euros}}{3} = 8\,000 \text{ euros}$$

Cette somme est comprise entre 4334 et 8 524 euros.

2- **Multiplier le revenu net imposable par le taux correspondant à cette tranche de revenu** : 24 000 euros X 0.0683 = 1639.2 euros.

3- **Déduire du résultat obtenu en 2** 291.09 x 3 = 873.27 euros

4- **Impôt brut** : 1639.2 euros – 873.27 euros = 765, 93 euros arrondi à **766 euros**.

3- Déduire les éventuelles réductions d'impôts

Après avoir déterminé l'impôt brut on procède à l'imputation des réductions d'impôt puis des crédits d'impôt dont peut bénéficier le contribuable.

Le CGI détermine **dix réductions d'impôt pour l'imposition des revenus de 2003**. Les dépenses de gros équipement dans l'habitation principale, les versements à des œuvres caritatives ou d'intérêt général, les frais de garde des enfants, les sommes versées pour l'emploi d'un salarié à domicile, la souscription au capital de sociétés non cotées¹⁴, les frais d'acquisition ou de location de véhicules propres, les frais de scolarité des enfants (forfait de 61 euros par enfant en collège, 153 en lycée professionnel, 183 euros enseignement supérieur). Les crédits d'impôt imputables correspondent aux avoirs fiscaux attachés aux dividendes distribués par les sociétés françaises. Les dividendes distribués par les sociétés françaises relevant du régime des capitaux peuvent être assortis d'un avoir fiscal égal auparavant à la moitié des sommes nettes distribuées. Mais désormais pour 2004 l'avoir fiscal est réduit à 10% pour les dividendes bénéficiant à ces sociétés soumises à l'IS. A partir de 2005 la loi de finances élimine l'avoir fiscal.

Dans le domaine du sport associatif, il existe de nouvelles possibilités de réductions d'impôts.

C'est le cas des dons effectués au profit des associations et associations sportives agréées.

La loi du 6 juillet 2001 relative au bénévolat modifiant la loi sur le sport donne la possibilité d'obtenir une réduction d'impôt concernant les frais engagés dans le cadre de l'activité bénévole (frais de téléphone, frais d'essence... dans le cas où ils ne sont pas remboursés par le club ; le barème d'indemnisations kilométriques est de 0.269 euros par Km pour les voitures quel que soit la distance parcourue, la puissance fiscale du véhicule et le carburant utilisé). Les conditions pour bénéficier de cette réduction d'impôt (RI) pour les bénévoles sont : être redevable de l'impôt sur le revenu (près de la moitié des français ne payent pas d'impôt sur le revenu), justifier le bien fondé des frais engagés et de la justification des frais (avec les factures correspondantes et la déclaration expresse du bénévole au renoncement du paiement de ses frais non remboursés par le club) ; le club doit adresser un reçu de dons pour le montant correspondant et le bénévole doit déclarer cette somme sur sa feuille d'impôt sur le revenu dans la partie «dons aux œuvres»). Le prêt d'un local ou de matériel à des associations ouvre également droit à des RI (ainsi que l'abandon de produit et de créances...).

L'autre possibilité de réductions d'impôts (instructions du 8/10/1999 et du 26 avril 2000) concerne la cotisation versée à une association. La cotisation versée à l'association ne doit pas cependant comporter de contreparties autres « qu'institutionnelles ou symboliques ». Cette possibilité laisse penser que seules les cotisations dirigeants dans le domaine sportif peuvent faire l'objet de réduction d'impôts. En effet, la plupart des cotisations des clubs sportifs

¹⁴ La loi pour l'initiative économique permet de mieux financer les initiatives (pas de charges sociales la 1^{ère} année, diminution d'impôt possible jusqu'à 10 000 euros par an en investissant au capital d'une entreprise créée par un de vos proches), accompagner les créateurs et les repreneurs d'entreprise, offrir une plus grande liberté au salarié créateur (possibilité pendant 12 mois de créer et de diriger son entreprise tout en restant salarié chez son employeur), faciliter la transmission d'entreprise (intérêts d'emprunt déductibles jusqu'à 5000 euros par an). Mesures applicables depuis le 4^{ème} trimestre 2003.

comportent des contreparties évidentes (accès aux installations sportives voire à des enseignements sportifs en contrepartie du paiement de la cotisation).

Ces dons (frais non remboursés, prêt d'un local à titre gratuit, cotisations dirigeants...) sont réductibles du revenu imposable du bénévole dans la limite de 66% du don (pour les associations d'intérêt général) et dans la limite de 20% du revenu imposable (nouveau depuis 2004).

Exemple : un dirigeant paye une cotisation de 100 euros le club au sein duquel il est trésorier. Le montant de la cotisation qui peut être réduit de ses impôts est de 66 euros.

Lorsque le montant des dons excède la limite de 20% du revenu imposable l'excédent peut être reporté sur les 5 années suivantes et ouvre droit à la réduction d'impôt selon les mêmes conditions. **Attention le donateur doit joindre à sa déclaration fiscale un reçu selon un modèle fourni par l'administration fiscale.**

L'ensemble de ces avantages permet de doter les bénévoles d'un début de statut en les faisant bénéficier d'avantages fiscaux intéressants (pour ceux qui sont soumis à l'impôt sur le revenu).

A noter : les dons effectués à des organismes dont l'action est la fourniture gratuite de repas ou de logement (type restos du cœur) et aide aux personnes en difficulté ouvrent droit à **une réduction sur le revenu égale à 75% de leur montant pris dans une limite de 470 euros.**

L'impôt net est porté à la connaissance du contribuable plusieurs mois après le dépôt de sa déclaration de revenus, sous forme d'un avis d'imposition adressé à son domicile qui indique la date de mise en recouvrement. **Le paiement de l'IRPP est à effectuer auprès des services extérieurs du trésor ; les tiers provisionnel sont payables les 15/02, 15/05 puis le 15/09 ; mais les contribuables peuvent opter pour la mensualisation.**

En plus de l'IRPP, le sportif qui dispose d'une activité non salariée peut être soumis à d'autres impôts pour son activité indépendante.

C. Les impôts liés à l'activité non salariée

Le sportif ou la personne disposant de revenus non salariés peuvent être soumis à la TVA ou à la taxe professionnelle.

Les personnes assujetties à la TVA sont celles qui disposent d'une activité économique à titre onéreux de manière habituelle ou occasionnelle.

Dans le cas du sport, les personnes physiques potentiellement soumises sont celles qui font des opérations de parrainage sportif avec une entreprise ou un club. La TVA s'applique au montant monétaire et non monétaire (avantage en nature parfois assimilable à un don si contrepartie publicitaire disproportionnée)... Le sportif comme une organisation sportive a la possibilité de bénéficier de la franchise en base (cf. cours personnes morales).

Les prestations d'enseignement réalisées par un entraîneur sont exonérées des cours et des leçons relevant de l'enseignement professionnel (art 261-4-4^b du CGI). Les cachets et les primes perçues à l'occasion des compétitions ne sont pas imposables à la TVA (instruction du 15 octobre 1991).

Il existe trois régimes d'imposition :

Ventes de biens et fournitures de logement et nourriture	Autres activités	Régime
> 763 000 euros HT	>230 000	Normal
Entre 76300 (sans TVA) et 763 000 euros (sans TVA)	Entre 27 000 euros (sans TVA) et 230 000 (sans TVA)	Simplifié
	<27 000 euros (sans TVA)	Franchise

* les obligations pour les individus sont les mêmes que pour les entreprises (cf. infra cours TVA)

La TVA se caractérise par le paiement de 4 acomptes au cours de l'année ou de l'exercice et le dépôt d'une déclaration annuelle CA12/CA12E. Les acomptes doivent être payés en avril, juillet, octobre et décembre, à l'aide des avis d'acomptes qui sont directement adressés chaque trimestre. Ils sont automatiquement calculés sur la base de la TVA due l'année précédente. Les acomptes d'avril, juillet et octobre s'élèvent à ¼ de cette base et celui de décembre à 1/5.

Lorsque la base de calcul des acomptes est inférieure à 1000 euros, vous n'avez aucun acompte de TVA à verser : vous ne payez la TVA pour l'année entière qu'au moment du dépôt de la déclaration CA12/CA12E.

Les sportifs pour les revenus provenant de la seule pratique de leur sport (BNC) sont exonérés de taxe professionnelle par contre les revenus de parrainage y sont soumis. Toutefois le montant de taxe professionnelle est souvent faible (car il dispose rarement d'immobilisation corporelle). Il peut payer une cotisation minimum dont le montant varie selon les communes. Les activités d'enseignement disposent d'une exonération expresse (art. 1460-3) en matière de taxe professionnelle.

Conclusion sur le régime fiscal des personnes physiques et des sportifs

Il existe quelques spécificités du régime fiscal du sportif mais peu nombreuses (sauf médaille olympique, aides personnalisées et imposition sur la moyenne des revenus mais cela est très peu utilisé). La recherche actuellement d'un nouveau statut fiscal plus favorable (peut être via un système de droits d'image permettant d'éviter le salariat) est actuellement à l'étude. Un grand nombre d'études diligentées par les structures gestionnaires du sport professionnel (ligues pros) tentent actuellement de montrer les différences de fiscalisation des joueurs professionnels en Europe (et le caractère inégalitaire pour les clubs français de cette concurrence déloyale provenant d'éléments fiscaux et sociaux). L'imposition des sportifs en France est certes plus lourde (même si les taux de l'IR sont en train de baisser) mais le système redistributif est également plus important que dans d'autres pays (ex. Angleterre où les services en matière de santé, d'éducation sont beaucoup plus coûteux qu'en France).

Beaucoup de sportif de bon niveau voire de haut-niveau dans certains sports individuels ne sont pas salariés et disposent de statuts relativement précaires. Le fait de ne pas se déclarer en qualité de travailleur indépendant pose un certain nombre de problèmes (fraude, pas de cotisation retraite ou d'accident du travail...) qui peuvent les faire tomber dans la marginalité s'ils n'ont pas préparé leur reconversion professionnelle.

PRESENTATION DU COURS E-LEARNING

p. 1 et 2

Introduction

p. 3

- la fiscalité : le poids des différents impôts dans le budget de l'Etat
- La relation sport et fiscalité ; les types d'organisations appréhendées par le fisc
- Quatre situations pour les organisations sportives par rapport à la fiscalité
- Définition du vocabulaire fiscal

Chapitre 1 : La fiscalité des organisations sportives

A- Les impôts liés à l'activité non lucrative

p. 14

I. Les impôts liés aux salaires

- 1- La taxe à la formation continue
- 2- La taxe sur les salaires

II. Les taxes liées aux immeubles

III- La taxe sur les spectacles sportifs

IV. L'imposition des revenus patrimoniaux

B- Les impôts liés à l'activité lucrative

p. 22

I. Les instructions du 15/09/1998 et du 16/02/1999 : une nouvelle vision de l'activité lucrative

- 1- La gestion désintéressée : l'instauration d'un critère objectif
- 2- L'absence de concurrence d'une entreprise
- 3- Des conditions de gestion différente d'une entreprise : la règle des 4 P

II- Les modalités de calcul des différents impôts liés à l'activité économique et lucrative

- 1- La TVA
- 2- L'impôt sur les sociétés
- 3- La taxe professionnelle
- 4- La taxe d'apprentissage et l'IFA

Chapitre 2 La fiscalité des sportifs et des personnes physiques

A. Le champ d'application de l'IRPP

I- Les personnes imposables

- 1- Les sportifs ayant leur domicile fiscal en France
- 2- Les sportifs domiciliés hors de France

II- L'imposition par foyer fiscal

B. L'assiette et le calcul de l'IRPP

I. Les principaux revenus

- 1- Les traitements, salaires et indemnités
- 2- Les bénéfices non commerciaux
- 3- Les bénéfices industriels et commerciaux

II. Le calcul de l'IRPP

C. Les impôts liés à l'activité non salariée

- 1- La TVA
- 2- La taxe professionnelle

Conclusion

Bibliographie

- Jean-Louis Lenclos, Régime fiscal des associations, *Revue juridique et économique du sport*, juin 1999 et de septembre 1999.

- E. Bayle, Fiscalité associative : clarifier n'est pas forcément soulager commentaires du rapport Goulard, *Revue Juridique et Economique du Sport*, Juin 1998.

- Mémento pratique Francis Lefebvre Associations (fiscal, associations) 2003.

Dictionnaire permanent droit du sport, Editions législatives, les fascicules suivants :

- Clubs professionnels (statut fiscal),
- Organismes à but non lucratif
- Organisateur de compétitions sportives
- Sportifs de haut-niveau et sportif rémunéré.

- F. LABIE, Fiscalité du sport, LGDJ, 2000.

- Revue juris-associations

- Cozian M. Précis de fiscalité des entreprises, Litec, collection droit et gestion, 2003.

- Guide pratique du contribuable (impôts 2004 revenus 2003) édité par le syndicat national unifié des impôts.

WWW.finances.gouv.fr

www.vie-associative.gouv.fr