

Bachir Yelles Chaouche

**Professeur. Doyen de Faculté de
droit – université d’Oran.**

L’IMPOSITION DES SPORTIFS PROFESSIONNELS DE HAUT NIVEAU

Les sportifs de haut niveau constituent une catégorie professionnelle qui se caractérise par trois signes distinctifs : une vie professionnelle très courte qui demande à être rentabilisée au maximum ; de hauts revenus et une très forte mobilité (l’expatriation). Ces sportifs tirent leurs revenus de trois sources principales : le salaire proprement dit ; la rémunération de l’image collective et la rémunération de l’image individuelle.

- Le salaire proprement dit. Le sportif professionnel est lié par le club qui l’emploie par un contrat de travail engendrant un lien de subordination. Ce club prend généralement la forme d’une société commerciale¹ et, en sa qualité d’employeur, il lui verse un salaire à raison des prestations qu’il fournit. Ce salaire est soumis à un double prélèvement : un prélèvement fiscal : en sa qualité de salarié, le sportif est soumis à l’impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires (c’est un impôt à taux

¹ - Art. 78 de la loi n° 13-05 du 23 juillet 2013 relative à l’organisation et au développement des activités physiques et sportives : « Le club sportif professionnel est une société commerciale à objet sportif, elle prend l’une des formes des sociétés commerciales :

- Entreprise unipersonnelle sportive à responsabilité limitée ;
- Société sportive à responsabilité limitée ;
- Société par actions ». (JORA n° 39, 2013).

progressif) ; et un prélèvement à caractère parafiscal : les cotisations sociales. Il existe toutefois des cas où le sportif est lié par un contrat qui stipule que le joueur bénéficie d'un revenu net, l'imposition sera alors mise à la charge de l'employeur.

- La rémunération de l'image et la notoriété du sportif. Cette rémunération peut revêtir deux formes. La rémunération de l'image collective, le sportif engagé par une société sportive peut recevoir de celle-ci une part de la rémunération correspondant à l'image collective. Cette rémunération est imposée dans la catégorie des traitements et salaires. Le sportif est également en droit d'exploiter son image soit par une entreprise individuelle, soit par l'intermédiaire d'une société. Dans ce cas, il peut recevoir des indemnités pour l'utilisation de son nom ou de son image par des sociétés de publicité, sans contrepartie d'une prestation de salarié et en l'absence de tout lien de subordination. Il peut également céder son droit à l'image individuelle à une société, (la rémunération de l'image individuelle).

Ces rémunérations engendrent pour le joueur deux types de problèmes. Le premier est de savoir dans quelle mesure le club employeur peut disposer du droit d'exploitation commerciale de l'image et de la notoriété de ses joueurs professionnels **(I)**. Le second problème, pour alléger leurs charges fiscales liées à ces rémunérations, les joueurs professionnels ont tendance à recourir à des montages juridiques complexes qui les mettent en conflit avec l'administration fiscale **(II)**.

I - LE DROIT D'EXPLOITATION COMMERCIALE DE L'IMAGE ET DE LA NOTORIÉTÉ D'UN JOUEUR PROFESSIONNEL PAR LE CLUB EMPLOYEUR

Un club sportif a-t-il le droit à l'exploitation commerciale de l'image et de la notoriété d'un joueur professionnel ? Autrement dit, l'exploitation du nom et de l'image d'un sportif peut-elle être dissociée de son

activité ? Cette pratique n'est pas encore au point en Algérie vu le caractère très peu commercial des clubs sportifs. Elle est toutefois très répandue en Europe, notamment, où le sport professionnel (football surtout) est très développé et pris en charge par des sociétés commerciales. Donc, la réponse à cette question ne peut être recherchée que dans le droit des pays où les intérêts en jeu sont très importants engendrant des litiges qui se terminent devant la justice. On va essayer de répondre à cette interrogation par la position d'un juge fiscal, le Conseil d'Etat français, à propos d'un cas d'espèce², le cas du footballeur international brésilien M. A... B...³.

M. A... B... a cédé, pour une durée de 10 ans, à une société de droit britannique(CHATERELLA INVESTIRSLTD) le droit à l'utilisation de son nom, de son image et de sa personnalité à des fins promotionnelles et commerciales pour un prix global de 30.000 dollars américains. En 2002, M. A... B... a été recruté par l'Olympique Lyonnais et que la société CHATERELLA a cédé à ce club le droit à l'image pour une durée de 5 ans pour une redevance annuelle de 420 000 dollars pour la première année et 440.000 pour les années suivantes.

A l'issue d'une vérification de comptabilité de la société l'Olympique Lyonnais, l'administration fiscale a imposé entre les mains de M. A... B..., joueur brésilien employé par cette société les sommes que celle-ci a versées en 2001, 2002, et 2003 à la société de droit britannique CHATERELLA INVESTIRSLTD au titre de la rétrocession du droit à l'usage de l'image de ce joueur. Cette imposition prélevée suite à une vérification de comptabilité va faire l'objet d'un contentieux qui arrivera jusqu'au Conseil d'Etat français. C'était

² - Conseil d'Etat (français) n° 348 136, du 4 décembre 2013, conclusions du commissaire du Gouvernement Vincent DUMAS (site du Conseil français).

³ - Ce joueur a été champion du monde avec l'équipe nationale du Brésil en 2002, champion de France en 2002, 2003 et 2004 avec l'Olympique Lyonnais, champion d'Espagne en 2005 et 2006 avec le F.C. Barcelone.

l'occasion pour ce dernier de déterminer sa position sur le problème de savoir si un club dispose du droit d'exploiter sur le plan commercial l'image et la notoriété de ses joueurs professionnels ?

Le Conseil d'Etat répond par l'affirmative : « Une telle exploitation commerciale constitue nécessairement une composante de la prestation de travail due par le joueur à son employeur et que les sommes tirées de cette exploitation sont versées en contrepartie ou à l'occasion de son travail ». Il considère que l'image et la notoriété acquises par un joueur de football professionnel font partie intégrante de la prestation de travail qu'il doit à son club et que les droits versés par celui-ci à l'occasion de l'exploitation du nom et de l'image du joueur le sont en contrepartie ou à l'occasion du travail. « Que par suite, les sommes versées par la société OL à la société britannique au titre de l'utilisation du nom et de l'image de ce sportif doivent être regardées comme des rémunérations liées à son activité au sein du club sportif et imposables à l'impôt sur le revenu, à son nom... ».

Ce qui a motivé la position du Conseil d'Etat, c'est le palmarès sportif de M. A... B... qui s'est constitué pour l'essentiel, postérieurement à son recrutement par cette société et pour une durée correspondant à celle du contrat de travail le liant à ce joueur. Il déduit alors que l'exploitation du nom et de l'image de M. A... B... a été concomitante à son activité au sein de ce club sportif.

Toutefois, le Conseil d'Etat relativise sa position en estimant que l'exploitation par le club du nom et de l'image d'un sportif ou d'une autre célébrité reste conditionnelle et sans caractère exclusif. Autrement dit, elle peut être dissociée de son activité, c'est le cas dès que ce sportif a acquis une certaine notoriété qui est le résultat de ses performances. La valeur d'exploitation de son image et de son nom se détache alors, dans une certaine mesure et pour un certain temps de son activité. Il est

alors en droit d'exploiter directement les attributs de sa personne, ou de les concéder à d'autres personnes⁴.

Quelle que soit la forme d'exploitation du droit à l'image, le sportif reçoit toujours, en contrepartie, une rémunération. Cependant, il arrive que cette rémunération ne lui est pas versée directement, mais payée à une société établie à l'étranger et que ce joueur la récupère dans un compte ouvert dans un autre pays à fiscalité modérée. Qu'en est-il alors de l'imposition de ces revenus ?

II. - L'IMPOSITION DES REVENUS DES SPORTIFS PROFESSIONNELS

Pour alléger leurs charges fiscales, les joueurs professionnels ainsi que les artistes ont tendance à procéder à un montage juridique complexe⁵. Ce montage consiste à ne pas percevoir directement les redevances versées par leur employeur liées à l'exploitation de leur image et leur nom ; elles sont versées à une société étrangère qui ne dispose d'aucun établissement stable dans le pays où la prestation a été effectivement réalisée, laquelle se charge par la suite de reverser ces redevances au joueur dans un autre Etat à fiscalité modérée⁶. Tel est le cas du joueur M. A... B..., qui n'a pas perçu directement les redevances versées par son employeur l'Olympique Lyonnais liées à l'exploitation de son image

⁴ - Dans ses conclusions sous le même arrêt, le commissaire du Gouvernement Vincent DUMAS écrit : « il nous paraît clair que ces stipulations ne font pas obstacle à ce que le joueur organise l'exploitation commerciale de son image ou de son nom indépendamment de l'activité qu'il déploie en tant que salarié du club ».

⁵ - Conseil d'Etat (français) du 28 mars 2008, n° 271 366, conclusions Mme Landais Claire (site du Conseil d'Etat). Cet arrêt a été rendu à propos d'un artiste de variété, Mr. Charles AZNAVOUR, domicilié en Suisse qui a donné un concert à Paris en 1989 et, qu'en contrepartie, la société française a versé la somme de 400.000 ff à une société établie en Grande-Bretagne mais l'administration fiscale a imposé cette somme au nom de l'artiste lui-même.

⁶ - Voir à ce propos, Bernard CASTAGNEDE, Précis de Fiscalité internationale, PUF, 2010, p. 255 et suivantes.

et son nom ; elles ont été versées à une société de droit britannique (CHATERELLA) qui ne dispose d'aucun établissement stable en France, laquelle reverse ces redevances au joueur dans un autre Etat.

Pour déjouer cette manœuvre, l'administration fiscale a imposé entre les mains de M. A... B..., les sommes que la société OL a versées à la société de droit britannique CHATERELLA au titre de la rétrocession du droit à l'usage de l'image de ce joueur. M. A... B... tente de faire échec à cette imposition en invoquant les stipulations de deux conventions fiscales signées par la France : la convention franco-brésilienne et la convention franco-britannique. Il est intéressant de suivre le raisonnement du juge pour rejeter les arguments présenter par le requérant.

M. A... B... invoque en premier lieu la Convention franco-brésilienne en s'appuyant sur la clause de non-discrimination : « les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition (...) qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation ». Il soutient que ces stipulations conventionnelles font obstacles à l'application à son endroit des dispositions de l'article 155 a du CGI au motif que ces dernières ne sauraient être appliquées à un contribuable de nationalité française dès lors qu'elles auraient pour effet de la dissuader de conférer à des sociétés établies dans d'autres Etats membres de l'Union européenne les droits d'exploitation de son nom et de son image, portant atteinte à la libre prestation de services à l'intérieur de l'Union. Le Conseil d'Etat a rejeté cet argument au motif que « ces dispositions permettent seulement d'imposer les services essentiellement rendus par une personne établie ou domiciliée en France et ne trouvant aucune contrepartie réelle dans une intervention propre d'une personne établie ou domiciliée hors de France ». Le

commissaire du gouvernement avait au préalable indiqué le chemin en écrivant :« Que les sommes litigieuses correspondent à un service rendu par M. A... B... et pour lequel la facturation par la société CHATERELLA ne trouve aucune contrepartie réelle dans une intervention propre de cette dernière, permettant de regarder ce service comme ayant été rendu pour son compte ».

Le second argument est tiré de la convention fiscale franco-britannique : les redevances imposables ont été versées par l'OL à la société CHATERELLA INVESTIRSLTD, une société de droit britannique ne disposant pas d'établissement stable en France. Et, de ce fait, les sommes litigieuses constituent des bénéfices de cette société et non les siens, et qu'en vertu de la convention fiscale franco-britannique (art. 6) le pouvoir de les imposer revient au Royaume-Uni. Le Conseil d'Etat a écarté cet argument au motif que les stipulations invoquées concernent un autre contribuable (une société de droit britannique) et que M. A... B... qui est de nationalité brésilienne ne peut l'invoquer à son profit. La convention franco-britannique ne peut, donc, trouver son application dans le cas d'espèce.

On constate ainsi comment le juge démonte le mécanisme juridique savamment élaboré par certains contribuables en vue d'éluder l'imposition dans le pays où l'activité a été réellement réalisée, il met ainsi un frein à l'évasion fiscale.

CONCLUSION

Il est intéressant de souligner le rôle du juge dans sa fonction d'arbitrage entre des intérêts fortement contradictoires : ceux de l'employeur et du sportif d'une part ; puis ceux du fisc et du sportif contribuable d'autre part. En matière d'exploitation du droit à l'image, il répartit ce droit entre l'employeur et le joueur : il attribue au premier le droit d'exploitation sous certaines conditions et sans exclusif, il n'exclue pas pour autant

pour le second le droit d'exploiter sa propre image et son nom. En matière fiscale, il met à nu les montages juridiques et déjoue les ruses qui ont pour seul objectif d'éluder l'impôt en attribuant le pouvoir d'imposer ces revenus à l'Etat où l'activité rémunérée a été réellement réalisée.