

# DROIT COMMUN ET REGIMES DEROGATOIRES

« Qui que tu sois, quoi que tu fasses, faut que tu craches, faut que tu payes »<sup>1</sup>

La complexité des règles fiscales, sociales et comptables d'une part, le statut atypique des structures associatives en tant qu'intervenants majoritaires dans le champ des activités sportives d'autre part, aboutissent à un dispositif juridique combinant règles de droit commun et régimes dérogatoires, principes et exceptions.

## 1 – REGLES ET OBLIGATIONS FISCALES

Le mot latin *imponere* est commun à « impôt » et à « imposteur »<sup>2</sup>

### ● Principe général de non- imposition :

Les **associations sportives** dont la démarche n'est pas guidée par la recherche du profit bénéficient d'un **régime fiscal de faveur** justifié par leur **but non lucratif** et la non redistribution interindividuelle des bénéfices.

Les objectifs de ce **régime dérogatoire** sont triples :

- permettre aux associations de se procurer des ressources tout en conservant leur caractère d'organisme non soumis aux impôts commerciaux (*avec renversement de la preuve à la charge de l'administration fiscale*).
- favoriser la réalisation d'activités d'intérêt général.
- éviter de créer des distorsions de concurrence avec les activités commerciales.

### ● Principe d'imposition exceptionnelle :

Les associations peuvent néanmoins être soumises, en cas de gestion avec des méthodes et des objectifs des entreprises commerciales, à certaines **impositions** ainsi qu'à certaines formalités administratives, contributives ou fiscales. L'imposition ou **taxation de droit commun** résulte alors de **réalités**.

#### • Possession de patrimoine :

Soit un patrimoine immobilier (taxe d'habitation ou taxe foncière sur les propriétés et taxe d'habitation pour les locaux à usage privatif) soit un patrimoine mobilier.

#### • Exercice d'activités économiques :

L'imposition des activités économiques et lucratives se matérialise à travers l'impôt sur les sociétés (assis sur les bénéfices), la taxe sur la valeur ajoutée ou TVA (assise sur le chiffre d'affaires) et la taxe professionnelle (impôt communal à taux variable, avec des zones franches et de larges exonérations : 1<sup>ère</sup> année d'activité, entreprises nouvelles, seuil de recettes lucratives accessoires).

<sup>1</sup> Les Inconnus *Rap-tout* 1991.

<sup>2</sup> Jean-Jacques ROUSSEAU *Discours sur l'économie politique* 1755.

• **Organisation de réunions sportives payantes :**

Taxe sur les spectacles sportifs (impôt communal lié à un seuil de recettes avec exonération permanente ou temporaire ou par décision municipale). La taxe sur les spectacles sportifs est exclusive de la TVA. Elle suppose que la manifestation soit un spectacle (notion d'ouverture au public), que ce spectacle soit sportif (notions de tutelle, d'agrément) et qu'il donne lieu à paiement (billetterie taxable).

• **Taxes assises sur les salaires pour l'emploi de personnel salarié :**

Participation à la formation professionnelle continue (versée à un organisme collecteur) ; taxe sur les salaires (inversement proportionnelle à la TVA) ; taxe d'apprentissage (liée à l'impôt sur les sociétés) ; cotisation au titre de la participation à l'effort de construction.

• **Ouverture temporaire d'un débit de boissons :**

Il faut une dérogation municipale au principe général d'interdiction. La limite est de 5 fois par an et par association pour les groupes 1 et 2 à l'occasion d'une manifestation publique et/ou dans une enceinte sportive pour les associations agréées.<sup>3</sup>

• **Entrées payantes :**

Régime de déclaration avec cahier des charges en cas de système informatisé de billetterie.

• **Droits d'auteur en cas de diffusion d'œuvres musicales :**

La SACEM est l'organisme chargé de la perception et de la répartition des droits d'auteur. Le droit d'auteur <sup>4</sup> sur une œuvre de l'esprit se décline en droit moral et droit patrimonial d'exploitation, de représentation et de reproduction. Toute autorisation préalable pendant la durée de la protection génère une redevance.

• **Organisation de lotos, loteries, tombolas :**

Cela doit être fait dans un cadre traditionnel, restreint et à visée non mercantile, par dérogation au principe d'interdiction.

La mise en œuvre du principe d'assujettissement est gouvernée par 3 axes directeurs :

- indifférence du statut juridique de l'organisme.
- principe de réalisme du droit fiscal.
- distinction entre activité économique (production ou commercialisation d'un bien ou service moyennant contrepartie, à prix coûtant ou à perte) et activité lucrative (économique exercée de façon spéculative, donc avec recherche d'un profit).

Enfin, pour les prestations des sportif-ve-s non salarié-e-s liées à des activités occasionnelles en FRANCE, le recouvrement se fait par voie du prélèvement libératoire par retenue à la source (selon la règle des 6 mois ou « 183 jours » pour la notion de séjour principal).

<sup>3</sup> Article L3335-4 du code de la santé publique et article 502 du code général des impôts.

<sup>4</sup> Article L.111-1 du code de la propriété intellectuelle.

## ● Mécanisme d'inversion du principe de non-imposition :

Le **cas général de non assujettissement aux impôts commerciaux** peut être remis en cause par une méthode d'analyse reposant sur des éléments successifs d'appréciation. Dans ce cas, le caractère lucratif touche alors l'ensemble des activités associatives mais n'excluant pas certaines réfections.

### • La gestion de l'organisme est-elle désintéressée ?

Cette question est avant tout liée au non partage des excédents et à la gratuité des fonctions dirigeantes. Le caractère désintéressé de la gestion implique l'absence de distribution directe ou indirecte de bénéfices (réinvestis dans l'œuvre associative) et d'attribution de parts d'actifs (sauf reprise des apports). Il n'est pas remis en cause si la rémunération brute mensuelle totale versée aux dirigeant.e.s de droit ou de fait n'excède pas les  $\frac{3}{4}$  du SMIC (*des indemnités compensatrices forfaitaires versées aux administrateur·rice·s peuvent être requalifiées en salaire déguisé*) et tant que les salarié.e.s administrateur·rice·s n'ont pas une part prépondérante dans l'association (quart des membres).

Une 2<sup>ème</sup> exception concerne les associations d'envergure dégageant des fonds propres (hors recettes publiques) à hauteur de :

- 200000 € pour 1 administrateur·rice salarié·e.
- 500000 € pour 2 administrateur·rice·s salarié·e·s.
- 1 million € pour 3 administrateur·rice·s salarié·e·s.
- dans la limite salariale de 3 fois le plafond de la Sécurité Sociale.

Cela s'applique aussi lorsque l'association emploie une main d'œuvre salariée, le recours au salariat pour un travail effectif constituant un mode de gestion usuelle de l'association. Les salarié.e.s peuvent par ailleurs être membres de l'organisme employeur à titre personnel et même siéger dans l'organe collégial de direction en qualité de représentant.e.s élu.e.s des salarié.e.s dans le cadre d'un accord concernant la représentation du personnel.

### • L'organisme concurrence-t-il une entreprise commerciale ?

L'organisme ne doit réaliser aucune activité susceptible de concurrencer le secteur marchand dans le même secteur d'activité et dans le même espace géographique.

### • L'organisme exerce-t-il son activité dans des conditions similaires à celles d'une entreprise ?

L'administration fiscale se fonde sur un faisceau d'indices par examen successif de 4 critères (*règle des 4P*) :

- par le produit qu'il propose : activité tendant à satisfaire des besoins peu ou pas pris en compte par le marché concurrentiel et notamment dans le cadre d'une mission de service public.
- par le public qui est visé : activités au profit de catégories de personnes en situation économique ou sociale difficile.

- par les prix pratiqués : inférieurs à ceux des organismes lucratifs, tarifs modulés en fonction des situations.
- par la publicité qu'il fait : méthodes et procédés commerciaux des entreprises, opérations de communication avec appel à la générosité publique.

### • Y a-t-il réinvestissement des excédents dans l'œuvre statutaire ?

Pour la **TVA**, les organismes rendant à leurs véritables membres des services sportifs à leur profit exclusif bénéficient d'une **exonération de TVA** sur l'ensemble de ces prestations, y compris pour les ventes accessoires à caractère sportif (dans la limite de 10% du total des recettes exonérées) et dans l'organisation de 6 manifestations annuelles de bienfaisance ou de soutien à leur profit exclusif.

Un organisme dont l'activité principale est non lucrative, mais réalisant accessoirement des opérations de nature lucrative, peut enfin opter pour des solutions de **sectorisation** de son activité commerciale ou de **filialisation** de son activité lucrative dans une structure commerciale.

## 2 – REGLES ET OBLIGATIONS COMPTABLES

« Je ne suis pas expert-comptable, mais expert en comptabilité »<sup>5</sup>

Les **associations bénéficiant de subventions publiques** sont tenues de communiquer les comptes annuels de l'exercice écoulé et le projet de budget de l'exercice suivant :

- le compte de résultat (ou compte d'exploitation) récapitule les produits et les charges de l'exercice et le solde (perte ou bénéfice) de l'exercice après déduction des amortissements.
- le bilan décrit l'état et la répartition du patrimoine de l'association depuis son origine. Il contient l'actif et le passif, et les capitaux propres. Il fait apparaître le fonds de roulement (différence entre fonds propres et immobilisations).
- le budget est apparenté à un état prévisionnel des charges (ou dépenses) et des produits (ou recettes).

L'obligation de tenir une **comptabilité** est tout à la fois une nécessité de fait imposée par la transparence financière, un mode probatoire et un instrument de gestion. Il existe un plan comptable simplifié pour les associations. De même, en cas d'activité économique par une association, il y a obligation d'information des adhérent.e.s sur les **conventions** les plus significatives.

Les **associations largement subventionnées** (par une ou plusieurs subventions publiques dont le montant cumulé atteint 150000 €) ou d'une certaine taille (plus de 50 salariés ou à partir de 3,1 millions € de chiffre d'affaires) ont obligation, de par la loi de sécurité financière, d'avoir recours à un.e commissaire aux comptes et d'établir certains documents comptables annuels (bilan, compte d'exploitation, annexe).

<sup>5</sup> Jean-Pierre MARIELLE *Signes extérieurs de richesse* 1983.

Cette exigence s'impose aussi aux clubs professionnels gérant une activité commerciale de spectacles sportifs. Le plan comptable, la procédure d'alerte et le régime de prévention et de règlement amiable des entreprises en difficulté s'appliquent à l'ensemble de ces groupements sportifs.

Pour ce qui des **dons au profit des associations sportives**, démarche tendant au développement du mécénat, les versements effectués par les entreprises au profit de clubs sportifs amateurs, en tant qu'œuvres ou organismes d'intérêt général ayant un caractère sportif, sont déductibles du montant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, dans la limite de 60% du montant de ces versements et de 0,5% du chiffre d'affaires <sup>6</sup> notamment lors de mise à disposition fédérale d'un-e sportif-ve sous contrat avec une entreprise, au prorata du temps passé hors de l'entreprise (toute mention du nom du mécène doit rester discrète).

*Les dons s'entendent des versements effectués sans contrepartie directe ou indirecte pour le/la donateur-riche qui agit donc avec « animus donandi » ou libre volonté de se dépouiller sans compensation.*

Le **mécénat** vise encore les dons effectués par des particuliers aux mêmes bénéficiaires avec les réductions d'impôt au taux de 60% et dans la limite de 20% du revenu imposable. Le mécénat suppose l'engagement désintéressé du financeur et la quasi-absence de contrepartie.

Le **parrainage publicitaire** (*sponsoring* ou partenariat privé, par opposition à institutionnel), passé entre un financeur privé et un opérateur sportif, doit prévoir notamment la nature et le montant de la prestation pour l'un, et la définition des supports publicitaires et des retours d'image attendus pour l'autre, ainsi que d'éventuelles clauses d'exclusivité, dans la limite de la déontologie des relations d'affaires. Le contrat de *namings* consiste à donner à une enceinte sportive le nom du sponsor. Ces prestations sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Après conventionnement, les **aides personnalisées** des sportif-ve-s de haut niveau bénéficient d'un abattement de 25%.

Il y a également le cas de **renonciation expresse au remboursement** par le club des frais dûment justifiés engagés par les bénévoles dans l'exercice de leur activité associative, selon des conditions définies : 60% du montant total des versements retenu et dans la limite de 20% du revenu imposable avec report successif par étalement quinquennal de l'excédent.<sup>7</sup>

Hors le champ des réductions fiscales et remises d'impôt, s'applique l'indemnisation des **frais liés à la vie associative** (déplacements, hébergement, restauration, tenue, équipement, formation...), réels et justifiés, ou remboursement de sommes forfaitaires fixées à l'avance par convention ou sur la base de barèmes pré-établis.

---

<sup>6</sup> Article 238 bis du code général des impôts.

<sup>7</sup> Article 200 du code général des impôts.

Les **frais professionnels**, ou charges spéciales inhérentes au travail et supportées dans le cadre des missions, sont déductibles du revenu. Sont ainsi des frais professionnels réels les dépenses exposées pour la formation professionnelle des professionnel·le·s de l'activité sportive ou les fonds attribués aux sportif·ve·s de haut niveau.

Les **avantages en nature** (nourriture, logement, véhicule, outils issus des nouvelles technologies de l'information et de la communication) sont soumis aux prélèvements sociaux obligatoires d'après estimation ou sur la valeur réelle.

### 3 – REGLES ET OBLIGATIONS SOCIALES

Les athlètes sont ainsi appelés « parce que malheureux (athlioi) ou miséreux (athliotes) »<sup>8</sup>

#### ● Coexistence de 3 régimes de Sécurité Sociale :

Pour les personnes exerçant une activité dans le cadre d'une personne morale à objet sportif, et à propos de la situation des sportif·ve·s au regard de la sécurité sociale et du droit du travail, il existe trois régimes de prélèvement des cotisations de sécurité sociale et des autres contributions sociales.

#### • Une franchise (ou exonération) totale :

- pour les primes de résultat présentant un caractère aléatoire et non assises sur un lien de subordination entre le/la sportif·ve et l'organisateur·rice, sans limite de montant.
- pour les sommes versées au personnel d'environnement d'organisation des manifestations sportives : dans la limite de 5 fois par mois et de 70% du plafond journalier de la sécurité sociale, par organisateur·rice et par bénéficiaire, à l'exception des dirigeant·e·s et administrateur·rice·s et des personnels administratifs, de l'enseignement et du corps (para)médical.
- aux mêmes conditions, pour les sommes versées aux sportif·ve·s sous forme de prime fixe de participation.

#### • Un forfait :

- pour les sommes excédant le plafond.
- pour les rémunérations des personnels enseignants et des sportif·ve·s hors du champ de l'exonération, dans la limite du plafond de l'assiette forfaitaire.

Les cotisations d'assurances sociales, d'allocations familiales et d'accidents du travail dues au régime général peuvent en effet être calculées sur la base d'une assiette forfaitaire fixée en fonction de tranches de rémunérations mensuelles lorsque cette masse salariale n'excède pas un montant mensuel égal à 115 SMIC horaire.

#### • Un régime de droit commun :

- sur la base de la rémunération réelle dès la première unité.
- pour toutes les sommes excédant le plafond d'assujettissement sur la base mensuelle forfaitaire par tranche.
- pour les personnels administratifs, les membres du corps médical ou paramédical, et les dirigeant·e·s et administrateur·rice·s salarié·e·s des structures sportives.

<sup>8</sup> GALIEN *Discours sur les arts* 2<sup>ème</sup> siècle avant Jésus-Christ.

Ce **dispositif dérogatoire du droit commun** ne s'applique qu'aux fédérations sportives agréées ou groupements sportifs affiliés, et aux personnes exerçant leurs activités dans le cadre d'organismes à but non lucratif et employant moins de 10 salariés. Il peut être renoncé au système forfaitaire d'un commun accord entre les parties. Enfin, ces avantages sont cumulables avec les aides financières des sportifs de haut niveau, lesquelles transitent par le CNOSF et sont exonérées de charges à hauteur de 25% du plafond annuel de la Sécurité Sociale.

Par ailleurs, en cas d'activité salariée accessoire (moins de 480 heures/année) au sein d'une association de jeunesse et d'éducation populaire agréée, la base forfaitaire horaire sera la valeur horaire du SMIC.

## ● **Les obligations sociales de l'employeur :**

### • **Les obligations liées à l'embauche :**

Il y a une tendance à la simplification des formalités administratives et l'existence de procédures de facilitation ou de mesures d'allègements :

- déclaration préalable à l'embauche : réfaction de charges sociales pour les contrats aidés pour les publics en difficulté, sans emploi, peu ou pas qualifiés et disposant d'un projet personnel d'insertion professionnelle dans le domaine du sport, aides publiques à l'emploi associatif ou sportif, chèque emploi associatif pour 1 ETP maximum, dispositifs facilitateurs jusqu'à un équivalent temps plein.
- autorisation de travail pour les étranger·ère·s hors espace économique européen.
- respect des règles communes du droit du travail : protection des enfants mineur·e·s, personnes handicapées au-delà de 20 salariés...
- obligations médicales : certificat médical de non-contre-indication pour l'enseignement et la déclaration d'exercice, médecine du travail.

### • **Les obligations liées à la conclusion du contrat de travail :**

Quant au choix du contrat de travail, le CDI est la règle et le CDD l'exception, sauf :

- remplacement d'un·e salarié·e absent·e.
  - accroissement temporaire de l'activité de l'entreprise.
  - emplois saisonniers ou secteurs d'activités où le CDD est d'usage constant en raison de la nature de l'activité exercée et du caractère par nature temporaire des emplois (exemples de l'enseignement et du secteur du sport professionnel, lié à l'aléa sportif).
- La rupture anticipée (avant échéance) d'un CDD d'usage dans le sport professionnel donne lieu, sauf cas de faute grave ou force majeure, à des indemnités transactionnelles sujettes à cotisations sociales.

Les qualifications de CDI ou CDD, de bénévole ou professionnel·le, et les requalifications contractuelle d'un CDD en CDI ou d'un·e bénévole en professionnel·le sont juridiquement établies à partir d'un faisceau d'indices : versement d'indemnités, prestations en nature, horaires fixes, et surtout existence d'un lien de subordination...

### • **Les obligations liées à l'exécution du contrat de travail :**

Ce sont le paiement de la rémunération et des charges sociales, la délivrance d'un bulletin de paie et annuellement, la déclaration administrative de données sociales ou DADS. Les cotisations de sécurité sociale sont réparties en part patronale et en part salariale, et comprennent principalement assurance maladie, assurance vieillesse, assurance veuvage, accidents du travail, allocations familiales, assurance chômage, retraite complémentaire.

Héritage de l'embauche d'un premier salarié et des bas salaires, il existe un dispositif général de mesures d'allègement de charges patronales de sécurité sociale (sauf contrats aidés). Des dispositions particulières concernent aussi les associations d'éducation populaire, les centres de vacances et les centres de loisirs, les formateurs occasionnels.

• **Les obligations liées à l'expiration du contrat de travail :**

C'est la délivrance au salarié d'un certificat de travail et d'un reçu pour solde de tout compte.

## 4 – LES INSTANCES DE JUSTICE

« Je serai le juge et je serai le jury. J'instruirai seul toute l'affaire et je vous condamnerai à mort »<sup>9</sup>

Le sport est aussi source de conflits, de litiges avec des modes de résolution juridictionnels ou non juridictionnels.

● **Les commissions de discipline :**

Locales et nationales (de première instance et d'appel), elles existent sur le fondement des règlements disciplinaires types imposés par les dispositions statutaires obligatoires des fédérations agréées. Elles sont compétentes pour connaître des demandes de sanctions à propos des conflits nés des rapports entre acteur·rice·s du sport ou des litiges issus des activités sportives.

● **La conciliation auprès du CNOSF :**

La conciliation consiste, par l'entremise d'un tiers de confiance, à tenter de rapprocher les parties en désaccord au moyen de concessions réciproques, et interrompre, voire éviter, un recours contentieux. Procédure facultative à l'origine, la conciliation auprès du CNOSF est désormais un préalable obligatoire avant tout recours contentieux pour tout litige opposant les fédérations sportives aux groupements sportifs affiliés ou aux licencié·e·s, à propos de conflits nés dans le cadre de la délégation de service public pour des actes avec prérogatives de puissance publique (sauf pour faits de dopage) et pour l'application des statuts fédéraux. Cette procédure reste facultative dans les autres cas. Diverses garanties (exemple de la procédure de récusation du conciliateur) et le principe du contradictoire y trouvent application.

● **L'arbitrage par le tribunal arbitral du sport :**

Le TAS est compétent pour les différends nés des décisions des instances disciplinaires des fédérations sportives et les litiges à caractère privé liés au sport. Le TAS intervenant également pour des missions consultatives ou interprétatives.

● **Le recours juridictionnel :**

Après conciliation le cas échéant, il peut être intenté par les intéressé·e·s à agir devant les juridictions de l'ordre judiciaire ou devant les juridictions administratives. Le contrôle juridictionnel du contentieux disciplinaire sportif est un principe d'ordre public et s'exerce sur la forme et sur le fond du litige. Le contentieux sportif devant les juridictions de droit commun obéit aux principes généraux du double degré de juridiction et au recours en cassation contre les décisions des juridictions suprêmes.

<sup>9</sup> Lewis CAROLL *Alice aux pays des merveilles* 1865.



## ● **Le médiateur de la République :**

Il peut être un moyen de règlement amiable de différends sportifs avec une collectivité publique ou une administration. Exemples : difficultés d'obtention d'un diplôme, de mise à disposition d'un équipement sportif, fiscalité associative...

Les principes généraux du droit et de la procédure s'appliquent pleinement au contentieux du sport : droits de la défense, sursis à exécution, mise à l'épreuve, principe de légalité, peines d'accompagnement...

Les **sanctions** prononcées consisteront en :

- sanctions pénales dans les cas les plus graves et préalablement incriminés.
- sanctions administratives (avec obligation de motivation) : retrait d'agrément ou de délégation, fermeture temporaire ou définitive de l'établissement, interdiction d'exercice...
- sanctions disciplinaires : avertissement, blâme, pénalités sportives ou pécuniaires (amendes), suspension, radiation... pour manquement à la déontologie sportive ou violation des règles statutaires, selon un contentieux de droit privé pour les fédérations agréées et un contentieux de droit public pour les fédérations délégataires.
- sanctions de la fonction publique suivant le principe du contradictoire.

La **compétence juridictionnelle de droit commun** est partagée entre :

- les juridictions civiles de l'ordre judiciaire : tribunaux d'instance et de grande instance, tribunal de commerce, conseil des prud'hommes, tribunal des affaires de la sécurité sociale, cour d'appel, Cour de Cassation. Cela concerne tous les litiges d'ordre privé, commercial ou social.
- les juridictions répressives : tribunal de police pour les contraventions, tribunal correctionnel pour les délits, cour d'assises pour les crimes, avec appel et pourvoi en cassation possibles pour les affaires pénales (action publique pour l'Etat et action civile pour la victime).
- le juge administratif : tribunaux administratifs, cours administratives d'appel, Conseil d'Etat. On peut agir par la voie du recours pour excès de pouvoir (légalité des actes administratifs) et du recours en responsabilité ou plein contentieux pour les contrats administratifs. Cela concerne les différends mettant en cause l'Administration et le contentieux des décisions relevant des fédérations sportives délégataires en charge d'une mission de service public et dotées de prérogatives de puissance publique.

---

## ● **Ouvertures :**

- *Dans un Etat de droit, l'exception de non-imposition au profit des associations peut-elle être remise en cause en tant que niche fiscale ?*
- *Faut-il formaliser tous les accords de volonté issus du milieu associatif ou du monde du sport ?*