



Affaire n° 1900531	Conclusions	Rapporteur FM
Req. : La SA Berrichonne football	Audience collégiale du 14 janvier 2021	Rapporteur public AC
Déf. :	OCI	Président ERB
Analyse : fiscal		

Conclusions d'Aurélie Chauvin, rapporteur public

1. La société anonyme sportive professionnelle (SASP) La Berrichonne Football, qui gère le club de football professionnel de Châteauroux (Indre), a fait l'objet d'une vérification de comptabilité qui a porté sur la période du 1^{er} juillet 2008 au 30 juin 2011 étendue en matière de TVA au 31 août 2012. Le service a constaté que les indemnités de mutation des joueurs n'étaient pas prises en compte dans le calcul de la cotisation minimale de taxe professionnelle (CMTP) puis de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), ni dans la détermination de l'imposition forfaitaire annuelle (IFA), que des compléments de rémunération qualifiés à tort de frais de déplacement étaient déduits de l'assiette de ces cotisations et que les rémunérations versées à un joueur résidant en Italie n'avaient pas été frappées d'une retenue à la source d'impôt sur le revenu qu'elles devaient supporter. Par deux propositions de rectification des 27 décembre 2012 et 29 juillet 2013, le service a réintégré ces sommes dans l'assiette des cotisations concernées, et des rappels d'impôts ont été mis en recouvrement les 31 décembre 2014 et 30 avril 2015.

La SA La Berrichonne relève appel du jugement du 13 décembre 2018 par lequel le tribunal administratif de Limoges a rejeté sa demande tendant d'une part à la décharge des cotisations supplémentaires de CMTP et IFA auxquelles elle a été assujettie au titre de l'exercice clos au 30 juin 2009 pour un montant respectivement de 90 830 euros et de 15 375 euros, de CVAE au titre des exercices clos au 30 juin 2010 et 30 juin 2011 pour un montant total de 92 515 euros, et des impositions supplémentaires mises à sa charge au titre de la retenue à la source sur salaires pour un montant de 7 016 euros et d'autre part à l'annulation de la demande de restitution portant sur le dispositif transitoire d'écrêtement des pertes pour un montant de 44 188 euros au titre des années 2010 à 2012.



2. Sur la régularité du jugement attaqué

A l'appui de sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires de CMTP et de CVAE, la société La Berrichonne Football soutenait notamment que l'administration avait à tort considéré que les frais de déplacement des joueurs devraient être comptabilisés en compte 64 « dépenses de personnel » des clubs, alors que selon le plan comptable spécifique des clubs de football professionnels, ce sont des charges déductibles de la valeur ajoutée.

Il est exact que le tribunal ne s'est pas prononcé sur ce moyen, qui n'était pas inopérant, de sorte nous vous proposons d'annuler le jugement attaqué et de statuer par voie d'évocation¹.

3. Sur la CMTP et la CVAE

Pour rappel, la CMTP qui est prévue par les dispositions des articles 1647 E du code général des impôts est au moins égale à 1,5 % de la valeur ajoutée produite par l'entreprise, telle que définie au II de l'article 1647 B sexies. Le 1^o de cet article dans sa rédaction applicable aux années d'imposition dispose que la valeur ajoutée produite par l'entreprise et qui entre dans le calcul de la cotisation de taxe professionnelle « *est égale à l'excédent hors taxe de la production sur les consommations de biens et services en provenance de tiers constaté pour la période définie au I.* ».

Par ailleurs, en vertu de l'article 1586 ter du code général des impôts, les personnes morales qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 euros comme la requérante sont soumises à la CVAE, laquelle est égale à une fraction de la valeur ajoutée produite par l'entreprise, telle que définie à l'article 1586 sexies. Cet article 1586 sexies inclut dans ce chiffre d'affaires, notamment, les

¹ Pas d'évocation partielle dès lors que le moyen omis concerne les trois années d'impositions en litige. sur la possibilité d'évoquer partiellement en cas de caractère divisible des conclusions en contentieux fiscal [CE, 18 juin 1986, Mme Albert Robert et Jean Robert, n°44844](#)



« *plus-values de cession d'immobilisations corporelles et incorporelles, lorsqu'elles se rapportent à **une activité normale et courante*** ».

Il est constant que la société La Berrichonne Football a perçu à l'occasion de la cession temporaire ou définitive de contrats de joueurs des indemnités de transfert qu'elle a enregistrées dans ses comptes comme des produits exceptionnels. Le service a estimé au contraire que ces indemnités devaient être prises en compte pour le calcul de son CA et de la valeur ajoutée produite par l'entreprise, ce que la requérante conteste.

Si la question des indemnités de mutations des joueurs a longtemps divisé les CAA, il est désormais jugé que les produits issus de ces cessions doivent être regardés comme des produits de **l'activité normale et courant** de la société : par une décision rendue en chambres réunies, du [6 décembre 2017, n° 401533, min. c/ Sté Paris Saint-Germain Football Club](#) le CE a en effet estimé que les cessions de contrats de joueurs qui concernent des immobilisations incorporelles, présentent **de manière générale pour les clubs de football professionnel**, un caractère récurrent et génèrent une part significative voire structurelle des produits qu'ils réalisent et en a déduit qu'ils faisaient ainsi partie du modèle économique de ces clubs. Cette position repose, sur l'idée qu'aujourd'hui, les recettes liées aux cessions de contrats de joueurs sont *nécessaires* au fonctionnement des sociétés gérant les clubs de football.

La requérante soutient que cette jurisprudence rendue à propos d'un club évoluant en Ligue 1 de football professionnel n'est pas transposable à sa situation particulière.

Mais si La Berrichonne évolue en ligue 2 du championnat et ne dispose pas des mêmes moyens financiers que le club parisien, elle est bien un club de football professionnel et contrairement à ce qu'elle soutient, le CE a tranché le débat, au-delà du cas du PSG, pour *tous les clubs intégrant les cessions de joueurs* qui, au-delà de la recherche d'un avantage financier, s'inscrivent dans la recherche de la performance sportive combinée avec une politique d'image du club.

La SA La Berrichonne Football vous explique que les cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles qui en principe doivent être comptabilisées comme des produits



exceptionnels, n'entrant donc pas dans le calcul de la valeur ajoutée (CE 1^{er} juillet 2009 n° 298513), ne peuvent non plus sur le plan comptable, être regardées comme constituant des ventes à comptabiliser en produits de l'exercice dès lors qu'elles ne revêtent pas, compte tenu de la spécificité de l'activité de l'entreprise, un caractère habituel (CE 6 décembre 2006, n° 280800SA Algeco). Ainsi son modèle ne serait pas celui de l'entreprise de transports de personnes, ni fondé sur un principe de cession automatique dans un délai déterminé des joueurs à des tiers, contrairement à la situation des sociétés de location de matériels, dont la revente de ces derniers au bout d'une certaine utilisation est un processus systématique intégré dans le modèle industriel et économique de l'entreprise. Elle ajoute que les règles comptables applicables aux clubs de football sont aussi fondamentalement différentes, que l'objet de son club n'est pas de tirer profit des cessions de joueurs, peu fréquentes sur la période considérée et qu'elle n'a pas développé une activité de formation des joueurs en vue de leur cession. Aussi demande-t-elle de faire application du faisceau d'indices dégagé par la CAA de Versailles dans un arrêt du 19 mai 2016 n° 14VE00407.

Mais ce dernier a précisément été cassé par la décision ministre c/ PSG dont les conclusions du RAPU sont claires et écartent l'ensemble de l'argumentation de l'appelante.

S'agissant de l'argument comptable, vous savez que le juge de l'impôt n'est pas nécessairement lié par une écriture, même conforme aux règles comptables, lorsqu'elle conduit à méconnaître l'exigence de réalisme du droit fiscal (CE 4 août 2006 n° 270961, SA Colas-Sud-Ouest: RJF 11106, n° 1371 ; CE 28 novembre 2018 n° 413121 du Société Lancôme Parfums et Beauté et Cie). La société appelante ne saurait donc utilement se prévaloir de l'enregistrement des indemnités de mutation en résultat exceptionnel préconisé par le plan comptable professionnel élaboré par la Ligue de football professionnel et la Fédération française de football, document qui au demeurant est dépourvu de valeur réglementaire.

Par ailleurs, s'agissant des critères de qualification d'une activité, le CE a précisé dans une décision du 10 juillet 2019, n° 412968, Sté IVG Institutional Funds GmbH **que le caractère récurrent, l'importance et le nombre des cessions n'étaient pas des critères suffisants pour caractériser une activité normale et courante** et il a censuré une cour pour erreur de



droit à ne pas avoir recherché si les cessions s'inscrivaient dans **le modèle économique de l'entreprise**, notion à laquelle il convient de se référer depuis la décision *min. c/ PSG*².

En l'espèce, si le modèle économique de la SA Berrichonne n'est pas axé sur la vente de joueurs professionnels, ainsi que le disait le rapu dans ses conclusions sur l'affaire du **PSG** reste que « *quelle que soit leur part dans les recettes les indemnités de transfert de joueur relèvent par nature dans le modèle économique du football professionnel de l'activité habituelle des clubs ce qui conduit à les comptabiliser en VA.* » Dans notre affaire, même si le nombre de cessions de joueur est limité, les produits de cession sont constatés chaque année, et représentent 28% du chiffres d'affaires de la société en 2010, 18% en 2011, de sorte qu'ils sont indispensables à son équilibre.

Nous vous proposons par suite de valider leur inclusion dans le calcul de la VA servant de base à la détermination de la CMTP et de la CVAE.

En ce qui concerne la doctrine

Si vous estimiez que la société appelante entend également se prévaloir, sur le fondement implicite de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, de la doctrine référencée BOI-CVAE-BASE 20 2014023 paragraphe 50, le moyen sera écarté eu égard à la date de cette documentation administrative.

En revanche, toujours au titre de la CMTP et de la CVAE, le moyen relatif aux frais de déplacement sur lequel les premiers juges ne s'étaient d'ailleurs pas prononcé, est + épineux et **la réponse que nous allons vous proposer pourrait retenir l'attention de la profession.**

Il résulte de l'instruction que le service a réintégré dans le calcul de la valeur ajoutée produite les sommes de 96 086 euros, 89 165,80 et 86 052,80 euros **versées aux joueurs inscrites en comptabilité en frais de déplacement, estimant qu'il s'agissait de dépenses de personnels non déductibles de la valeur ajoutée servant au calcul de la CMTP au titre de l'année 2009 puis de la CVAE pour les années 2010 et 2011.**

² cf les conclusions de [Mme Ciavaldini sur CE 25 septembre 2020 n° 433942 et 436049](#)



La société appelante soutient que les sommes en cause inscrites comme « frais de déplacement » sont, par nature, des frais inhérents à l'activité professionnelle du club et à son exploitation, prévus au plan comptable comme des charges ; ils constituent des charges déductibles de la valeur ajoutée en vertu de la doctrine référencée BOI-CVAE-BASE-20 n° 250 et devaient **au regard du plan comptable tel qu'appliqué par les clubs de football professionnels** être comptabilisés en compte 6252 « Voyages, déplacements et divers frais matches » et plus précisément en compte 6252-00001 à 6252-00006 en fonction du type de matchs pour lesquels ils sont engagés (cf PJ11).

Notons d'abord qu'il résulte de l'instruction que seules les charges inscrites en comptabilité au poste n° 6252006 « frais de déplacement – paie joueurs » ont été rejetées par l'administration, les autres comptes ayant pour racine 6252 ont bien été retenus dans le calcul de la valeur ajoutée.

S'agissant des charges en cause, la société appelante ne démontre pas qu'elles correspondraient à de *véritables frais de déplacement qui doivent effectivement, par principe, être déduits du calcul de la valeur ajoutée sur laquelle sont assises les cotisations CMTP et CVAE* (cf par exemple à propos du II de l'article 1647 sexies B du CGI, [CE, 26 décembre 2008, ministre c/ Ollivier n° 296589](#)). Il n'est pas contesté en effet, qu'il s'agit de remboursements de **frais de trajet entre le domicile et le lieu d'entraînement des joueurs correspondant en réalité à un complément de salaires**, et non à des frais de déplacements liés à des matchs.

Quelque soit leur inscription en comptabilité, l'exigence de réalisme du droit fiscal sus évoqué vous conduira à estimer, comme l'a relevé l'administration, que les sommes en cause ont le caractère de dépenses de personnel qui ne peuvent être déduites de la valeur ajoutée. La circonstance qu'au plan comptable spécifique des clubs de football professionnels, ils ne soient pas inscrits comme tels, ne vous lie en rien. Voyez le fichage de la décision précitée du [28 novembre 2018, n° 413121](#) sur l'exclusion pour la détermination de la valeur ajoutée du 1647 B toujours, d'indemnités versées au salariés d'une entreprise à l'occasion de leur départ en retraite, **indépendamment de leur traitement comptable**.



Il résulte de ce qui précède que la société La Berrichonne Football n'est pas fondée à demander la décharge des cotisations supplémentaires de CMTP et de CVAE au titre des exercices clos au 30 juin 2009, 2010 et 2011, et par voie de conséquence de taxe additionnelle à la CVAE au titre de l'exercice clos au 30 juin 2011 sur le fondement de l'article 1600 du code général des impôts.

4. Sur les dispositions transitoires d'écrêtement des pertes

Lorsqu'il a supprimé la taxe professionnelle et instauré, en substitution, la contribution économique territoriale (CET), composée de la cotisation foncière des entreprises (CFE) et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), le législateur a institué, par l'article 2 de la loi de finances pour 2010, une mesure destinée à lisser à titre transitoire sur une période quadriennale, c'est-à-dire pour les seules années 2010 à 2013, les effets pénalisants pour les contribuables subissant des majorations significatives d'impositions susceptibles de résulter du remplacement de la taxe professionnelle par la CET. Cette mesure dite de dégrèvement transitoire a été codifiée, nonobstant son caractère temporaire, à l'article 1647 C quinquies B du CGI.

Compte tenu des éléments précédemment énoncés concernant les impositions supplémentaires à la CMTP et à la CVAE, les produits issus des transferts de joueurs devant être incluses dans le calcul de la valeur ajoutée, celle-ci est la même que celle qui aurait servi au calcul de la cotisation minimale de taxe professionnelle sur le fondement des dispositions en vigueur au 31 décembre 2009, de sorte que nous vous proposons de rejeter la demande de la requérante tendant à l'annulation des rappels opérés par l'administration sur les dégrèvements qu'elle avait perçus au titre des années 2010, 2011 et 2012 en application du dispositif transitoire d'écrêtement des pertes.

5. Vous ferez de même s'agissant de sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires **d'imposition forfaitaire annuelle** auxquelles elle a été assujettie au titre de l'exercice clos au 30 juin 2009 pour un montant de 15 375 euros dès lors qu'en réintégrant au chiffre d'affaires de cet exercice les indemnités de cession des joueurs, elle



tombe sous le coup de l'assujettissement à cet impôt sur le fondement de l'article 233 septies du CGI en vigueur jusqu'au 1^{er} janvier 2010.

6. Sur la retenue à la source

En vertu du I de l'article 182 B du CGI *les sommes, y compris les salaires, correspondant à des prestations sportives fournies ou utilisées en France, donnent lieu à l'application d'une retenue à la source lorsqu'elles sont payées par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays **d'installation professionnelle permanente***. Selon le mémento pratique Francis Lefebvre, trois conditions sont ainsi requises :

1. que le débiteur de la somme exerce une activité en France,
2. que le bénéficiaire des versements, qui peut être soit une personne physique soit une personne morale, relève, selon le cas, de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés,
3. enfin que ledit bénéficiaire n'ait pas en France d'installation professionnelle permanente.

Il n'est pas contesté que SASP la Berrichonne Football a procédé au versement d'une somme brute de 37.000€ le 30 septembre 2011 au profit de l'un de ses joueurs, M. Constant, lequel est soumis à l'IR, sans procéder à la retenue à la source prévue par ces dispositions.

L'appelante soutient que ce versement ne rémunère pas une prestation sportive matériellement exécutée en France puisqu'à la date de son paiement, ce joueur, dont le contrat était suspendu depuis le 31 août 2010, avait été prêté avec option d'achat à un club italien (AC Chievo Verona).

Notons d'abord que l'appelante ne peut utilement soutenir pour contester le rehaussement opéré par l'administration le fait que le service aurait abandonné en cours de



procédure des redressements envisagés pour deux autres joueurs du club établis sur les mêmes fondements.

S'il est constant ensuite que M. Constant ne faisait plus partie de l'effectif de la SASP La Berrichonne Football à la date du versement de la somme sur laquelle le service a pratiqué une retenue à la source, dès lors que son contrat avait été suspendu et définitivement résilié le 20 juin 2011 date de son transfert au club italien, reste que la somme de 37 000 euros constitue bien un salaire versé par un débiteur exerçant en France à un bénéficiaire qui n'y est pas installé. Elle a été portée sur la déclaration annuelle des salaires de la SASP La Berrichonne Football et a donné lieu à l'émission d'un bulletin de salaire mentionnant « prime exceptionnelle » et « rappel de salaires », et à la liquidation de cotisations sociales.

Les conditions sont ainsi remplies pour appliquer la retenue à la source, alors même que ce joueur professionnel au titre de l'année en litige n'avait réalisé aucune prestation sportive en France.

Voyez aussi concernant des prestations non fournies en France mais ayant des retombées sur le territoire [CAA de Douai 5 février 2019 n° DA00841 en C+](#) à propos d'une convention de sponsoring d'un coureur du Paris Dakar domicilié en principauté d'Andorre

Nous vous proposons donc de rejeter aussi la demande de la société La Berrichonne tendant à la décharge de l'imposition supplémentaire à laquelle elle a été assujettie au titre de la retenue à la source sur salaires.

PCMNC à l'annulation du jugement du 13 décembre 2018 du tribunal administratif de Limoges (pour irrégularité au motif que le tribunal a omis de se prononcer sur le moyen tiré de ce que les frais de déplacement des joueurs constituent des charges déductibles de la valeur ajoutée) et au rejet de la demande présentée par La Berrichonne Football tendant à la décharge des impositions en litige et à l'annulation des rappels opérés sur les dégrèvements prononcés portant sur le dispositif transitoire d'écêtement des pertes au titre des années 2010, 2011 et 2012.



CCL RAPU