



HAL
open science

**De la grenouille qui voulait se faire plus grosse que le
bœuf: quand la France court après la Suisse pour
devenir un paradis fiscal pour les fédérations sportives
internationales!**

Jean-Christophe Lapouble

► **To cite this version:**

Jean-Christophe Lapouble. De la grenouille qui voulait se faire plus grosse que le bœuf: quand la France court après la Suisse pour devenir un paradis fiscal pour les fédérations sportives internationales!. Les cahiers de droit du sport, 2024, 64, pp.12-24. hal-04490797

HAL Id: hal-04490797

<https://hal.science/hal-04490797>

Submitted on 5 Mar 2024

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

De la grenouille qui voulait se faire plus grosse que le bœuf : quand la France court après la Suisse pour devenir un paradis fiscal pour les fédérations sportives internationales !

Jean-Christophe LAPOUBLE
Professeur, Université de Poitiers
Avocat of Counsel, Veber avocats

Mots clefs :

Conseil constit., décision n°23-862 du 28 décembre 2023¹

--NOTE--

En matière d'attractivité fiscale, le double discours de la France vient d'être sévèrement sanctionné par le Conseil Constitutionnel dans sa décision du 28 décembre 2023 car il montre que la lutte contre les paradis fiscaux² annoncé pendant la crise des gilets jaunes n'a pas pour autant dissuadé le gouvernement de vouloir créer sur le territoire national un petit paradis fiscal pour les fédérations sportives internationales en général et pour la FIFA en particulier³. Pour le juge constitutionnel⁴ la « *loi déferée méconnaît le principe d'égalité devant les charges publiques* ».

Le juge constitutionnel a été saisi sur plusieurs points par deux groupes de députés⁵ et un groupe de sénateurs quant à la constitutionnalité de la loi de finances pour 2024, ce qui est fréquent s'agissant de la loi de finances. La disposition contestée concernant les fédérations sportives internationales ne constitue en fait qu'une petite partie du contenu des saisines.

Il convient de rappeler que la disposition en question résultait d'un amendement, alors qu'une telle disposition n'aurait pas dû adoptée par l'Assemblée nationale en application de l'article 40 de la Constitution⁶ car il s'agissait bien de la diminution d'une ressource⁷. Pour le Conseil Constitutionnel, le respect de cet article impose que l'irrecevabilité financière des amendements et des modifications apportées par les commissions aux textes dont elles ont été

¹ <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2023/2023862DC.htm>

² https://www.lemonde.fr/les-decodeurs/article/2018/12/11/les-annonces-inapplicables-de-macron-contre-l-evasion-fiscale_5395851_4355770.html

³ https://www.lemonde.fr/idees/article/2023/10/24/cadeau-fiscal-a-la-fifa-le-mauvais-calcul-francais_6196204_3232.html

⁴ Cons. 43

⁵ Pour la première par le groupe NUPES et les socialistes le 22 décembre 2023, le seconde le même jour par le groupe par le groupe des Républicains. Pour le Sénat, la saisine émane du groupe des républicains le 21 décembre 2023.

⁶ « Les propositions et amendements formulés par les membres du Parlement ne sont pas recevables lorsque leur adoption aurait pour conséquence soit une diminution des ressources publiques, soit la création ou l'aggravation d'une charge publique ».

⁷ Cf. D. Rousseau, P.-Y. Gahdoun, J. Bonnet, Droit du contentieux constitutionnel, 12^e éd., LGDJ 2020, p.631 et s.

saisies puisse être soulevée à tout moment⁸ à moins que le gouvernement ne laisse faire, ce qui montre bien le caractère « gouvernemental » d'un tel amendement. En effet, dans la mesure où l'irrecevabilité financière n'a pas été soulevée en commission par le gouvernement, elle ne pouvait plus l'être devant le juge constitutionnel⁹.

Pour le rapporteur général du budget à l'Assemblée nationale¹⁰ : « *les exonérations fiscales proposées excèdent largement celles offertes depuis plusieurs années par la Suisse notamment en matière de fiscalité des personnes* ». On ne saurait être plus clair, la France voulait clairement créer un régime fiscal extrêmement avantageux pour les seules fédérations sportives internationales reconnues par le Comité international olympique. Un tel empressement a de quoi étonner quand le même projet de loi de finances comportait juste après, un article destiné à transposer de la directive (UE) 2022/2523 du 14 décembre 2022 visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure¹¹ dont le pilier 2 vise à lutter contre l'érosion des bases fiscales des entreprises multinationales par la mise en œuvre d'une règle d'imposition minimale mondiale de leurs bénéficiaires...

Certes, les fédérations sportives internationales ne sont pas constituées sous la forme de sociétés commerciales mais la FIFA reconnaît elle-même avoir des revenus records pour la période 2023-2026¹² et la rémunération de ses dirigeants excède largement ce qui est autorisé pour les associations françaises souhaitant conserver les avantages fiscaux liés à leur statut associatif¹³. Ainsi une association dont les ressources dépassent un million d'euros, ne peut rémunérer que trois personnes pour un montant individuel limité à 11 592 € brut par mois. Nous sommes loin des rémunérations servies dans les fédérations sportives internationales. Comme le constatait un économiste¹⁴ : « *Dans le cas des organisations sportives, ce qui est gênant, c'est que sous couvert d'un discours philanthropique ou qui véhicule certaines valeurs, on engrange des revenus faramineux et on paye les dirigeants avec des salaires assez conséquents* ». Lors des travaux parlementaires un parallèle a été effectué avec les fonctionnaires des organisations internationales dont l'ONU et à ce titre il peut être rappelé que le salaire du secrétaire général de l'ONU était de 325 000 dollars en 2019¹⁵.

Il apparaît dans cette affaire que la course au moins-disant fiscal dans laquelle notre pays a voulu s'inscrire (I) ne pouvait être compatible avec le principe constitutionnel bien établi d'égalité devant les charges publiques (II).

I) Le moins disant fiscal sportif : un choix récurrent pour la France en matière sportive

⁸ Cons. const., 25 juin 2009, Résolution tendant à modifier le règlement de l'Assemblée, n° 2009-581 DC, cons. 37 et 38.

⁹ Cons. const. 20 juillet 1977, n°77-82 DC.

¹⁰ J.-R. Cazeneuve, Assemblée nationale, Rapport au nom de la Commission des finances en nouvelle lecture, n°1985, volume 1.

¹¹ Idem.

¹² <https://www.fifa.com/fr/about-fifa/organisation/fifa-council/media-releases/le-conseil-de-la-fifa-salue-des-revenus-records-pour-le-football>

¹³ Art. 242 C, CGI : <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2358-PGP.html/identifiant=BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20-20170607>

¹⁴ F. Gosselin : <https://ici.radio-canada.ca/sports/2016331/cio-comite-international-olympique-salaires-jeux>

¹⁵ https://www.un.org/Depts/OHRM/salaries_allowances/salary.htm

Il convient de préciser la notion de paradis fiscal¹⁶ qui peut être « défini par un ensemble de critères qui démontrent que ce pays ou territoire a délibérément adopté des lois et des politiques fiscales permettant à des particuliers ou à des entreprises de réduire au maximum leurs impôts dans les pays où ils sont réellement actifs ». L'OCDE qui ne donne pas de définition¹⁷ en donne néanmoins les critères. De son côté, l'Union européenne dresse une liste des paradis fiscaux sur la base des Etats non coopératifs en matière fiscale¹⁸.

Le choix de la France de faire mieux que la Suisse en matière d'exonération fiscale a de quoi surprendre tant l'administration française regarde d'un mauvais œil les dispositions fiscales helvétiques dont le fameux secret bancaire. Pourtant, cette tentative s'inscrit dans un contexte plus ancien visant à accorder des exonérations en faveur de l'organisation de grandes manifestations sportives internationales.

A) L'existence de dérogations en faveur de l'organisation des compétitions internationales

Ce n'est pas la première fois que le législateur français accorde des allègements d'impôts aux organisations sportives et aux entreprises qui interviennent lors de ces dernières¹⁹. En effet, ces dispositions, sont plus anciennes car elles ont pour origine l'article 24 de la loi de finances rectificatives n° 2014-1655 du 29 décembre 2014. Ces dispositions entérinaient les engagements pris par la France vis-à-vis de l'UEFA à l'occasion du dépôt du dossier de candidature à l'organisation de l'Euro 2016. En effet, le cahier des charges de l'UEFA exigeait précisément que soient fournies par les États candidats à l'organisation de l'Euro des garanties, parmi lesquelles une garantie fiscale sous la forme d'une lettre standardisée. Aussi par un courrier en date du 10 février 2010, le ministre du budget de l'époque s'engageait à ce que : « l'UEFA ne sera pas assujettie à des taxes ou impôts en France sur son chiffre d'affaires et/ou sur toute forme de revenus perçus ou à percevoir par l'UEFA ou à toute autre taxe, du fait de l'organisation de l'UEFA Euro 2016 et ses opérations connexes en France, notamment (...) à l'occasion de la commercialisation des droits marketing, audiovisuels et autres droits commerciaux relatifs à l'UEFA Euro 2016 » et « les redevances et/ou toutes autres catégories de revenus [telles que les dividendes] qui pourraient être perçues par l'UEFA (...) ne seront pas assujetties à des taxes, retenues à la source ou autres déductions en France ».

Ces dispositions ad hoc ont par la suite été élargies aux compétitions qui remplissaient les conditions suivantes :

- Être attribuée dans le cadre d'une sélection par un comité international, sur candidature d'une personne publique ou d'une fédération sportive nationale délégataire, définie à l'article L.131-14 du Code du sport ;
- Être de niveau au moins équivalent à un championnat d'Europe ;
- Être organisée de façon exceptionnelle sur le territoire français ;

¹⁶ <https://www.oxfamfrance.org/inegalites-et-justice-fiscale/paradis-fiscal-quelle-definition-et-quels-pays/>

¹⁷ https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2011/08/18/qu-est-ce-qu-un-paradis-fiscal_1561157_4862750.html

¹⁸ <https://www.consilium.europa.eu/fr/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

¹⁹ J.C. Lapouble, Les exemptions fiscales des grands événements sportifs : *Juristourisme* 2023 n°266, pp. 33-35

- Entraîner des retombées économiques exceptionnelles²⁰.

A la suite du choix de la France pour organiser les Jeux olympiques en 2024, le contrat signé entre la ville hôte et le Comité international olympique a imposé au pays organisateur de consentir à toute une série d'exemptions fiscales, non seulement pour le mouvement olympique mais aussi pour certaines entreprises intervenant lors des Jeux olympiques²¹. Il convient de préciser que les dispositions initiales adoptées en 2014 étaient prévues pour une durée limitée mais l'article 29 de loi de finances pour 2024²² a ainsi prolongé jusqu'en 2025 le régime applicable aux organismes chargés de l'organisation en France d'une compétition sportive internationale, et ce malgré le dépôt d'un amendement au Sénat pour le supprimer²³. En effet, un député montrait que les exemptions servaient avant tout la politique commerciale d'une marque²⁴.

B) Faire mieux que la Suisse

La loi de finances pour 2024 comportait un article 31 adopté à la suite d'un amendement parlementaire²⁵ qui visait à exclure les fédérations sportives internationales de certaines impositions au motif²⁶ que « *La Suisse a institué un régime fiscal de faveur au profit*

²⁰ Qui dans les faits ne font l'objet d'aucune vérification.

²¹ J.-C. Lapouble, « Loi pour Paris 2024 : Quand organisation rime avec dérogation », Cah. dr. sport n°50, 2019, p.90.

²² « I.-L'article 1655 septies du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Le I est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, les mots : « de ces organismes, au sens de l'article L. 233-1 du code de commerce, » sont remplacés par les mots : « dont ils détiennent directement ou indirectement plus de la moitié du capital » ;

b) Le 1° est ainsi modifié :

-au premier alinéa, les mots : « versés ou perçus » sont supprimés ;

-les c et d sont complétés par les mots : « applicable aux sommes perçues par les organismes et leurs filiales mentionnés au premier alinéa du présent I » ;

2° Le III est abrogé.

II.-A l'article 128 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, après la référence :

« 1° », sont insérés les mots : « et au b du 2° ».

III.-Les personnes physiques qui ont leur domicile fiscal dans un Etat ou territoire n'ayant pas conclu avec la France de convention visant à éviter les situations de double imposition et qui sont temporairement présentes en France aux seules fins de participer aux jeux Olympiques ou Paralympiques de Paris de 2024 ou à des activités directement liées à leur organisation peuvent bénéficier, par voie de réclamation, d'un dégrèvement de l'impôt sur le revenu dû au titre des revenus perçus dans le cadre de la participation à ces jeux ou à des activités directement liées à leur organisation. Sont notamment concernées les personnes physiques détenant une carte d'accréditation pour les jeux Olympiques et Paralympiques de Paris de 2024 délivrée par le Comité international olympique.

Le montant du dégrèvement est égal à l'impôt qui a été effectivement acquitté à l'étranger au titre de ces revenus et dont les caractéristiques sont similaires à celles de l'impôt sur le revenu français, dans la limite du montant de l'impôt français correspondant à ces seuls revenus.

IV.-A.-Le I s'applique aux compétitions pour lesquelles la décision d'attribution à la France est intervenue à compter du 1er janvier 2022.

B.-L'article 1655 septies du code général des impôts, dans sa rédaction antérieure à la présente loi, s'applique aux compétitions pour lesquelles la décision d'attribution à la France est intervenue avant le 31 décembre 2017.

C.-Le III du présent article s'applique à l'imposition des revenus perçus au cours des années 2023 à 2025 ».

²³ JORF débats, Sénat, compte rendu intégral, séance du 19 novembre 2022

²⁴ Idem : « A côté du chronométrage officiel, ce que l'on voulait c'est avoir une maison qui représente nos valeurs et qui soit la vitrine de notre marque ». A notre connaissance, Oméga qui est la montre « officielle » de James Bond depuis 1995 n'a pas exigé du gouvernement britannique un régime fiscal privilégié.

²⁵ Assemblée nationale, 18 octobre 2023, n°I-5414, amendement déposé par la M. Belhabad et autres.

²⁶ J.-R. Cazeneuve, Assemblée nationale, Rapport au nom de la Commission des finances en nouvelles lectures, n°1985, volume 1.

des fédérations sportives internationales conduisant à rendre le pays particulièrement attractif pour l'implantation de celles-ci ».

L'argument des dispositions existant en Suisse est assez cocasse quant on sait combien les différents gouvernements français ont pu lutter contre certaines dispositions du droit fiscal suisse dont le secret bancaire²⁷ qui constitue en soit un encouragement à la fraude fiscale²⁸. Ce secret n'a été levé partiellement qu'en 2018 à la suite d'énormes pressions internationales et a permis à la Suisse de sortir de la liste des paradis fiscaux en 2019. Le classement Corporate Tax Heaven de 2021 classe la Suisse comme le cinquième pays en termes de paradis fiscal concernant l'imposition des entreprises²⁹, la France étant au dix-huitième rang.

Il semblerait que la France ait voulu suivre le constat prêté à Voltaire : « *Si vous voyez un banquier suisse sauter par une fenêtre, sautez derrière lui, il y a sûrement de l'argent à gagner* ».

Plus sérieusement, s'il existe des dispositions fiscales avantageuses en faveur des fédérations sportives en Suisse, cela est lié à l'histoire de ce pays et à l'installation du siège du CIO en 1922 avec l'exonération de taxes cantonales et locales, puis en 1924 le Conseil fédéral accorda l'exonération des droits de douanes. L'exonération des fédérations sportives internationales par le Conseil fédéral suisse ne date en fait que de 2008³⁰ et concerne l'impôt fédéral direct et non pas, contrairement au projet français, les salariés (« *Cette exonération ne concerne pas les personnes (collaborateurs, fonctionnaires, etc.)* »).

Une course semble s'être installée chez les fédérations sportives internationales afin de s'affranchir de toute imposition au nom certainement des bienfaits du sport. Pour paraphraser J.-E. Stiglitz, c'est le Triomphe de la cupidité³¹.

L'amendement jugé non conforme par le juge constitutionnel comportait les dispositions initiales suivantes, l'exonérations des fédérations sportives internationales reconnues par le CIO :

- de l'impôt sur les sociétés au titre des bénéfices réalisés en France résultant de leurs activités afférentes à leurs missions de gouvernance du sport ou de promotion de la pratique du sport ;
- de la cotisation foncière des entreprises et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises pour ces mêmes activités.

Il prévoyait également que pour une période de 5 ans les traitements et salaires versés à leurs salariés par ces fédérations soient exonérés d'impôt sur le revenu au titre des activités de gouvernance du sport ou de promotion de la pratique du sport. Ces dispositions auraient dû

²⁷ Contrairement à ce qui est affirmé, le secret bancaire institué en 1934 n'a jamais eu pour objectif de protéger les capitaux de juifs de S. Guex de l'Allemagne nazie mais bien de protéger les fraudeurs français. Les origines du secret bancaire suisse et son rôle dans la politique de la Confédération au sortir de la Seconde Guerre mondiale. In: Genèses, 34, 1999. Varia. pp. 4-27;

²⁸ https://www.lemonde.fr/les-decodeurs/article/2022/02/20/suisse-secrets-le-secret-bancaire-helvetique-un-danger-pour-la-liberte-d-informer_6114528_4355770.html

²⁹ <https://cthi.taxjustice.net/cthi2021/country-list.pdf>

³⁰ <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiqués.msg-id-23681.html>

³¹ J.-E. Stiglitz, Le triomphe de la cupidité, Les liens qui nous libèrent, Paris, 2010.

être intégrées dans les nouveaux articles 1655 octies pour l'exonération des fédérations et 81 40° du Code des général des impôts.

Afin d'expliquer l'utilité de cette exonération, il était fait notamment référence à un rapport parlementaire, qui au titre des recommandations proposait d'attirer davantage de sièges de fédérations sportives internationales ou de bureaux régionaux en France³² sans même se poser la question du coût d'une telle mesure. Toutefois, l'avis formulé par le Conseil d'Etat était défavorable.

Lors des travaux parlementaires toute une série de comparaisons était effectuée afin de justifier ces nouvelles exemptions. Pour l'exonération de l'impôt sur le revenu, il fut fait référence notamment :

- aux agents diplomatiques et consulaires de nationalité étrangère ;
- aux salariés détachés à l'étranger (ou « expatriés »)
- aux salariés et dirigeants « impatriés » venant exercer leur activité professionnelle en France
- aux personnels des organisations internationales intergouvernementales
- aux personnels de la délégation du Comité international de la Croix-Rouge en France.

Une telle liste avait de quoi surprendre car on mélangeait ainsi des catégories dont le régime fiscal relevait de textes de natures très différentes. Ainsi, pour les salariés détachés ou les impatriés, il s'agit bien d'une disposition purement nationale. Pour les autres exemples, le fondement juridique est différent. En effet, pour le Comité international de la Croix-Rouge en France, il s'agit d'une loi spécifique³³ qui de surcroît n'exonère pas le personnel français de l'impôt sur le revenu³⁴ ce qui démontre a minima une approximation juridique inquiétante de part du porteur du projet. Et pour le personnel diplomatique, il s'agit simplement de la stricte application de conventions internationales dont la France est signataire³⁵. Il est assez piquant de constater que l'on puisse comparer les fédérations sportives internationales à des organisations intergouvernementales et leurs salariés à des diplomates !

Cette disposition adoptée par l'Assemblée nationale en première lecture, n'a pas prospéré devant le Sénat : *« il est donc normal de s'interroger sur la justesse d'une telle mesure, plus encore au vu par exemple du manque de moyens actuels accordés aux collectivités pour rénover les équipements sportifs locaux³⁶ »*.

De manière assez curieuse, le rapporteur général du budget devant l'Assemblée nationale³⁷ (qui avait initialement participé au dépôt de l'amendement) fit machine arrière en deuxième lecture au motif suivant : *« la conformité de son dispositif au principe*

³² Assemblée nationale, MM. Hadrien Ghomi et Hubert Julien-Lafferrière, rapport n° 1448 déposé par la commission des affaires étrangères sur la géopolitique du sport, novembre 2022, p.105.

³³ Loi n° 2003-475 du 4 juin 2003 relative aux privilèges et immunités de la délégation du Comité international de la Croix-Rouge en France.

³⁴ La loi ne comporte qu'un seul article dont le deuxième alinéa est ainsi rédigé : *« Toutefois, les traitements et émoluments versés par le Comité international de la Croix-Rouge aux membres français de son personnel sont soumis à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun. »*

³⁵ L'article 34 de la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques du 18 avril 1961 qui comporte un article 34 qui prévoit l'exonération des revenus des diplomates.

³⁶ Sénat, 1^{er} lecture, amendement déposé par M. Groperrin et autres, n° I-157 rect. Ter, 23 novembre 2023.

³⁷ J.-R. Cazeneuve, Assemblée nationale, Rapport au nom de la Commission des finances en nouvelles lecture, n°1985, volume 1, article 3 sexvicies (suppression).

constitutionnel d'égalité devant les charges publiques n'est pas garantie et les exonérations fiscales proposées excèdent largement celles offertes depuis plusieurs années par la Suisse notamment en matière de fiscalité des personnes ».

On aurait donc pu penser que la disposition finirait par disparaître mais la procédure parlementaire aidant, en l'absence d'accord lors de la commission mixte paritaire et suite à l'adoption par le Sénat d'une question préalable pour la deuxième lecture de la loi finances³⁸. En effet, le gouvernement demanda l'application de l'article 49-3 de la Constitution ce qui a abouti à conserver la version initialement adoptée³⁹.

II) Le principe d'égalité

Le principe d'égalité garanti par le juge constitutionnel repose sur l'égalité telle qu'elle a pu être garantie par la déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789. Il a fait l'objet de toute une série de déclinaisons, notamment en matière fiscale, ce qui a conduit le juge constitutionnel à annuler les deux dispositions contestées.

A) L'égalité en matière fiscale

Le principe d'égalité devant les charges publiques n'est qu'une des composantes du principe d'égalité devant la loi.

Le principe d'égalité en matière fiscale a été posée dans une décision du Conseil constitutionnel dite « taxation d'office » du 27 décembre 1973⁴⁰ concernant une disposition de la loi de finances pour 1974 qui modifiait l'article 180 du Code général des impôts en prévoyant la possibilité pour le contribuable d'obtenir la décharge d'une taxation d'office s'il pouvait contester devant le juge de l'impôt « *l'existence de ressources illégales ou occultes ou de comportement tendant à éluder le paiement normal de l'impôt* ». Face à une telle disposition, le juge constitutionnel n'a pu que constater l'existence d'une « *discrimination entre les citoyens au regard de la possibilité d'apporter une preuve contraire à une décision de taxation d'office de l'administration les concernant* ». Aussi, le juge rappela que le principe d'égalité devant la loi portait « *atteinte au principe de l'égalité devant la loi contenu dans la Déclaration des Droits de l'Homme de 1789 et solennellement réaffirmé par le préambule de la Constitution* ».

Par la suite, le Conseil Constitutionnel précisa sa jurisprudence en mentionnant l'ensemble des textes fondant l'égalité devant la loi et notamment en matière d'impôts. Il

³⁸ Sénat, n°40, projet de loi de finances pour 2024, 19 décembre 2023.

³⁹ Projet de loi de finances n°219 pour 2024, considéré comme adopté par l'Assemblée nationale en application de l'article 49, alinéa 3 de la Constitution.

⁴⁰ Cons. Const., 27 décembre 1973, n°73-51 DC. – L. Favoreu, et L. Philip, « Taxation d'office. Contrôle de la constitutionnalité de la loi, conformité à la Déclaration des droits de l'homme de 1789. Principe de l'égalité devant la loi », in *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*. Sirey, 1975, p.339. – P.-M. Gaudemet, « L'aménagement de la taxation d'office face aux exigences de l'égalité devant la loi et de la procédure budgétaire », AJDA 1974, n° s.n. – F. Luchaire, « Un Janus constitutionnel : l'égalité », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger*, septembre-octobre 1986, n°5, p.1229. – L. Philip, « La portée du contrôle exercé par le Conseil constitutionnel », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger*, 1974, n°90, p.531 et 1099.

repose sur l'article 6⁴¹ de la Déclaration des droits de l'Homme (égalité devant la loi) ainsi que sur l'article 13 du même texte qui traite spécifiquement de l'impôt : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». De plus, la Constitution elle-même assure dans son article premier l'égalité devant la loi.

Ainsi, le principe d'égalité devant la loi, fait l'objet d'une déclinaison avec le principe d'égalité devant les charges publiques. L'article 13 de la Déclaration de 1789 n'interdit pas de faire supporter des charges particulières à certaines catégories de personnes pour un motif d'intérêt général. En application de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. Ce principe a été posé par la décision du 30 décembre 1981⁴². Le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose, en veillant toutefois à éviter toute « *rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »⁴³.

Ainsi l'égalité protégée n'est pas une égalité intangible mais bien une égalité relative qui peut faire l'objet d'aménagement si les circonstances le justifient. Ainsi en 1983⁴⁴, le Conseil constitutionnel a validé la création d'un troisième concours pour l'entrée à l'ENA ce qui allait à l'encontre du principe d'égalité des candidats à un concours de la fonction publique⁴⁵. Par la suite, le juge constitutionnel a admis l'élargissement du champ des dérogations possible comme pour la prévention des licenciement économiques avec la mise en place de mesures spécifiques pour les salariés les plus âgés⁴⁶.

Il est à noter que la Cour suprême américaine reconnaît aussi que l'égalité doit être recherchée, elle ne saurait être absolue⁴⁷ quand elle a statué sur une affaire de différence d'imposition selon l'origine géographique des revenus. Après avoir rappelé le principe d'égalité reconnu par l'article 4 de la Constitution américaine⁴⁸ : « *Le but de la clause pertinente du quatrième article était d'exiger que chaque État accorde l'égalité de traitement*

⁴¹ « La loi est l'expression de la volonté générale. Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents. »

⁴² Cons. const., 30 décembre 1981, Loi de finances pour 1982, n°81-133 DC cons. 6. – P. Avril et J. Gicquel, « [Note sous décision n° 81-133 DC] », *Pouvoirs*, mai 1982, n°21, p.198. – L. Favoreu, « [Note sous décision n°81-133 DC] », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger*, avril 1983, n°2, p.333.

⁴³ Cons. const., 3 mars 2009, Loi relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision, n°2009- 577 DC, cons. 25. – Cons. const. 29 décembre 2009, loi de finances pour 2010, n°2009-599 DC, cons. 15. – Cons. const, 28 avril 2017, n°2017-627/628 QPC.

⁴⁴ Cons. const., 14 janvier 1983, n°82-153 DC. – L. Favoreu, Note sous décision n°82-153 DC, *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger*, avril 1983, n°2, p. 333 [§ 40, 62bis, 125 et 128].

⁴⁵ Le principe a aussi été aménagé pour l'accès privilégié à la fonction publique pour les néo-calédoniens : Cons. const. 30 août 1984, n°84-178 DC, loi portant statut de la Nouvelle-Calédonie.

⁴⁶ Cons. const., 25 juillet 1989 n°89-257 DC, Prévention des licenciements économiques. – Cons. const., 25 janvier 1995, n°94-357, Diverses dispositions d'ordre social.

⁴⁷ *Colgate v. Harvey*, 296 U.S. 404 (1935)

⁴⁸ « *The purpose of the pertinent clause in the Fourth Article was to require each state to accord equality of treatment to the citizens of other states in respect of the privileges and immunities of state citizenship. It has always been so interpreted* » 296 U. S. 431.

aux citoyens des autres États en ce qui concerne les privilèges et immunités de la citoyenneté de l'État », la Cour a toutefois précisé⁴⁹ qu'elle avait « *souvent déclaré que l'égalité absolue en matière fiscale ne peut être obtenue et n'est pas requise en vertu du quatorzième amendement* ».

B) La rupture d'égalité constatée par le Conseil constitutionnel

Afin de se conformer au principe d'égalité devant les charges publiques, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose⁵⁰. La disposition contestée ayant été votée dans le cadre d'un amendement, elle a permis au gouvernement d'éviter de devoir produire certains documents obligatoires⁵¹ qui permettent de mieux appréhender la loi de finances comme les jaunes (qui sont des documents d'information obligatoire) et évalue l'impact d'une mesure. Or en l'espèce, il existait bien un rapport spécifique⁵².

Il y avait deux catégories d'exemption contestées, le premier concernait les impôts commerciaux des fédérations sportives internationales⁵³ et la seconde concernait l'impôt sur le revenu des salariés des fédérations concernées⁵⁴. Dans sa décision, le Conseil constitutionnel rappelle au législateur que « *pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »⁵⁵.

Pour essayer de donner un caractère objectif aux exemptions fiscales des impositions commerciales accordées aux fédérations sportives internationales, le texte n'accordait ces exemptions qu'aux seules fédérations reconnues par le CIO. Une telle formulation avait de quoi surprendre tant elle constitue un abandon de souveraineté en matière fiscale qui comme chacun sait constitue le fondement de la démocratie. Or en l'espèce, le gouvernement français s'en remettait au CIO pour établir la liste des fédérations exemptées. Certes, l'année 2024 sera olympique mais compte tenu de l'état des finances publiques, une telle largesse constituait une première en matière de supranationalité d'une norme émanant d'un organisme étranger non gouvernemental ! Le gouvernement a même comparé les fédérations sportives concernées aux organisations internationales⁵⁶, ce qui relève a minima d'une connaissance incertaine du droit international public. A ce niveau de l'administration, une telle analyse a de quoi inquiéter.

Fort heureusement, le Conseil constitutionnel ne s'est pas trompé sur la valeur d'une telle argumentation dans son considérant 31 ainsi rédigé : « *Toutefois, en prévoyant, d'une part,*

⁴⁹ « *This Court has frequently said that absolute equality in taxation cannot be obtained, and is not required under the Fourteenth Amendment* ». 296 U. S. 422

⁵⁰ Cons. const, 4 décembre 2013, Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, n°2013-679 DC, cons. 47.

⁵¹ Cf. E. Douat et X. Badin, Finances publiques, 3^e éd. 2006, p.189.

⁵² Rapport relatif à l'effort financier public dans le domaine du sport, Annexe au projet de loi de finances : https://www2.assemblee-nationale.fr/static/16/pdf/Annexes_PLF/Rapport_effort_financier_public_sport.pdf

⁵³ Projet d'article 1655 octies CGI.

⁵⁴ Projet d'article 81 40° CGI.

⁵⁵ Cons. 37.

⁵⁶ Cf. P. Daillier et A. Pellet, Droit international public, LGDJ, 7^e éd., p.592 et s.

qu'une fédération est exonérée des impôts précités, pour toutes les activités afférentes à ses missions de gouvernance du sport et de promotion de la pratique sportive, et, d'autre part, que ses salariés, y compris lorsqu'ils sont déjà domiciliés fiscalement en France, bénéficient d'une exonération d'impôt sur le revenu au titre de ces activités, au seul motif que cette fédération est reconnue par le Comité international olympique, le législateur n'a pas fondé son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction du but qu'il s'est proposé ».

En ce qui concerne l'exonération des traitements et salaires des personnes travaillant dans les fédérations internationales, la justification gouvernementales reposait sur le fait qu'il existait déjà un système d'impatriation prévu à l'article 155 B du Code général des impôts⁵⁷. Toutefois, comme le reconnaissant le gouvernement⁵⁸ dans ses observations cette disposition ne porte que sur 30% même s'il peut être étendu à d'autres revenus comme les revenus de capitaux mobiliers et certains revenus commerciaux alors que dans la nouvelle disposition ne prévoyait pas de telles exemptions. La mesure était prévue pour une durée de cinq années, mais nous avons vu que les exonérations en faveur des grands événements sportifs ont été pérennisées après une période expérimentale.

La question d'un système d'imposition différencié en fonction de la résidence fiscale avait déjà été posée au Conseil constitutionnel⁵⁹ à propos de l'article 155 A du Code général des impôts. Cet article prévoit, dans des cas limitativement énumérés, de soumettre à l'impôt la rémunération d'une prestation réalisée en France par une personne qui y est domiciliée ou établie, lorsque cette rémunération a été versée, aux fins d'éviter l'imposition, à une personne domiciliée ou établie à l'étranger. Il s'agissait clairement ici de lutter contre la fraude fiscale.

Rappelons pour mémoire que le deuxième alinéa de l'article 238 A du Code général des impôts définit un pays à fiscalité privilégiée de manière suivante : *« Pour l'application du premier alinéa, les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'Etat ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de 40 % ou plus à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies ».*

Le critère d'une fiscalité privilégiée repose donc bien en l'état actuel sur une différence d'imposition alors que le projet en faveur des fédérations sportives portait sur une absence totale d'imposition.

Il ne faisait aucun doute que l'amendement déposé consistait d'abord à permettre à la FIFA de disposer d'un régime fiscal sur mesure pour un bureau à Paris qui regroupe une vingtaine de salariés⁶⁰.

Le gouvernement lui-même était assez peu sûr de son texte pour que dans ses observations⁶¹, il ait demandé à ce qu'une réserve d'interprétation soit formulée en limitant le champ

⁵⁷ S. Menanteau et M. Peynichoux, « Fiscalité des sportifs : régime des impatriés », JS 2020, n°212, p.43.

⁵⁸ p. 12

⁵⁹ Cons. const. 26 novembre 2010, n°2010-70 QPC, cons. 4.

⁶⁰ R. Dupré, « Le Conseil constitutionnel censure des dispositifs avantageux taillés sur mesure pour la FIFA », Le Monde, 29 décembre 2023.

⁶¹ Observations du gouvernement du 25 décembre 2023, p.12.

d'application aux seuls « *contribuables qui n'avaient pas leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du Code général des impôts avant la date de leur première prise de fonctions au sein de la fédération sportive internationale qui les a recrutés* ».

Si l'on peut en l'espèce que se féliciter de la décision du Conseil Constitutionnel, il est extrêmement inquiétant de constater que les exemptions fiscales puissent se multiplier à l'égard d'organisations (dont le fonctionnement est rarement transparent) au nom des valeurs du sport, à moins de considérer que parmi ces valeurs, figurent l'optimisation fiscale. Il convient de signaler qu'au même moment, l'administration fiscale considérait que les CREPS étaient assujettis à la taxe sur les salaires alors même que la plupart des emplois sont occupés par des fonctionnaires rémunérés sur le budget de l'Etat⁶².

⁶² TA Marseille, 18 avril 2023, n°2102990. L'administration fiscale a fait appel.