

La TVA appliquée au sport

De nombreuses questions subsistent

Dès la mise en œuvre de la TVA, en 1995, le domaine du sport a posé de nombreux problèmes [1]. Dans ce contexte, les organisations sportives mettent sur pied des compétitions, sources d'importants chiffres d'affaires provenant, soit des sportifs participants (droits d'inscription), soit du public (billets d'entrée), soit de tiers (publicité, droits de retransmission). De nombreuses entreprises commerciales participent en outre étroitement, directement ou indirectement, au sport de compétition, en tant que sponsors, consultants, représentants, agents, voire en gérant des droits de retransmission télévision.

1. Introduction

Le traitement TVA de ces formes variées de rémunérations n'est donc pas évident. On constate que la nature disparate des intervenants ne facilite guère les choses. A côté des amateurs, on rencontre des sportifs salariés ou indépendants, parfois regroupés dans des équipes ou des associations. Les clubs, généralement organisés sous la forme juridique de l'association [2] ont même tendance à adopter celle de la société anonyme, dans le cadre du sport professionnel [3].

Dans ce domaine précis, la réglementation péchait par divers défauts de jeunesse. L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) contenait en effet peu de règles favorables au sport. Cette situation a donné lieu au lancement d'une initiative populaire [4]. Toutefois, l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2001, de la loi fédérale sur la TVA (LTVA) a apporté de nombreuses améliorations, raison pour laquelle l'initiative a alors été retirée. Les problèmes n'ont pas pour autant disparu complètement, ainsi que nous allons le voir. De plus, de nombreux arrêts ont été rendus entre-temps dans ce domaine, ce qui permet de mettre en exergue des questions nouvelles qui

n'ont pas forcément été approfondies jusqu'ici.

Il est donc intéressant d'analyser plus avant comment la LTVA appréhende le secteur sportif, à la lumière de ces développements récents. Il s'agira de décrire dans quelle mesure les opérations sportives – définies largement – sont ou non soumises à la TVA (2), puis à quelles conditions les divers intervenants sont assujettis à la TVA (3). Le cas échéant, la délimitation du droit à la déduction de l'impôt préalable pourra être examinée (4).

2. L'objet de la TVA

2.1 Les opérations hors champ

2.1.1 Les manifestations sportives

Selon l'article 18 ch. 15 LTVA, les contre-prestations demandées pour les manifestations sportives, y compris celles qui sont exigées des participants (notamment finances d'inscription), et les prestations accessoires incluses sont hors champ de l'impôt. La loi ne vise précisément que les manifestations («Anlass») sportives, à savoir les évé-

nements organisés permettant l'exercice d'un sport [5]. Il s'ensuit que les recettes provenant de la simple utilisation d'installations sportives (entrée aux patinoires, skilift, place de golf) [6], sans qu'une véritable manifestation sportive n'ait lieu, ne tombent pas sous cette disposition.

Il convient de distinguer également le prix payé par le public de celui payé par les sportifs eux-mêmes en tant que participants.

L'OTVA excluait déjà du champ de l'impôt les contre-prestations à des manifestations sportives (art. 14 ch. 12 OTVA) (p.ex. droits d'entrée à des matches de football ou de hockey) [7]. Cette règle était toutefois limitée à la rémunération exigée des personnes assistant à la manifestation. En d'autres termes, seule la participation passive à une manifestation était visée (public).

La LTVA a élargi l'exonération (improprement dite) aux contre-prestations exigées des participants eux-mêmes. Il s'agit tout d'abord des taxes ou des finances d'inscription payées par les sportifs pour participer activement à une manifestation sportive [8]. Les licences que le sportif doit obtenir auprès des fédérations compétentes pour participer à une compétition suivent le même sort [9]. L'exonération vise aussi les prestations accessoires incluses dans le prix de la participation du sportif, par exemple le transport, la subsistance pendant la compétition, le massage ou même la médaille [10]. Les prestations accessoires doivent toutefois avoir un lien direct avec la manifestation. A défaut, cette prestation est imposable, indépendamment du fait qu'elle soit facturée séparément ou incluse dans le prix [11]. Par exemple, selon la pratique de l'AFC, le droit à un repas après la compétition ou la possibilité de faire une excursion gratuite en bateau est considéré comme une prestation supplémentaire, sans rapport avec la finance d'inscription et donc imposable.



Xavier Oberson, Professeur de droit fiscal à l'Université de Genève, avocat, juge à la Commission fédérale de recours en matière de contributions, Genève
xoberson@oberson.ch

En outre, sont également hors champ les droits d'organisation (taxes, droits ou redevances) que l'organisateur doit verser à une association sportive qui accorde le droit d'organiser une manifestation [12]. Cela vise notamment les licences versées par une association à une fédération internationale pour participer à un championnat du monde en Suisse.

2.1.2 La location d'installations sportives

En principe, la location et l'affermage de machines et de dispositifs fixés à demeure et faisant partie intégrante d'une installation (congélateurs, places d'amarrage) sont imposables [13]. De telles installations se rencontrent également dans le domaine du sport. Le parlement a toutefois introduit une nouvelle exception, qui n'était prévue ni par l'OTVA ni dans le projet de LTVA [14], en précisant que la location d'installations sportives est hors champ (art. 18 ch. 21 lettre d a contrario LTVA).

Cette règle vise typiquement la location de halles de gymnastique, de stades de football, de piscines ou de patinoire. En pratique, elle suppose que le locataire ait le droit exclusif d'utiliser l'installation. Il n'en va pas ainsi lorsque l'utilisateur paie un simple droit pour utiliser l'installation (entrée à une piscine, «green fees», abonnement de ski-lift) [15]. Dans ce cas, les recettes perçues constituent des chiffres d'affaires imposables.

2.1.3 Les cotisations des membres

Les cotisations des clubs sportifs sont hors champ pour autant qu'elles soient fixées statutairement ou selon les statuts, à fixer par l'assemblée générale (art. 18 ch. 13 LTVA) [16]. Cette règle ne s'applique que pour autant que (i) l'association n'ait pas de but lucratif, (ii) le montant de la cotisation soit identique pour tous les membres, ou par catégorie de membres, (iii) la cotisation est perçue pour atteindre les objectifs communs aux membres [17]. Une association sportive peut ainsi – moyennant cotisations statutaires – offrir à ses membres le droit d'utiliser les installations (club de tennis). Cette disposition

est par contre inapplicable aux prestations (cotisations) versées à des entités poursuivant des buts lucratifs. Un «Fitness Club» ne saurait ainsi bénéficier de ce régime [18].

Les prestations supplémentaires versées par certains membres contre une prestation spécifique liée au versement sont par contre imposables, faute de pouvoir être qualifiées de cotisation (rémunérations pour un conseil juridique fourni par l'association) [19].

2.1.4 L'enseignement du sport

Les cours de sport, à l'instar de toutes les prestations de formation, sont également exclus du champ de la TVA

chiffre 11 (formation), 13 (cotisations) et 15 (manifestations) (art. 26 al. 1 lettre a LTVA). Dans ces hypothèses, l'option est alors possible, même si le destinataire n'est pas assujéti. En outre, l'option est également possible pour la location d'installations sportives, mais à la condition supplémentaire qu'elle soit fournie à des assujéti (art. 26 al. 1 lettre b LTVA).

Pour les manifestations sportives, l'option en faveur de l'imposition peut s'avérer particulièrement avantageuse. En effet, l'organisateur de la manifestation va certes devoir soumettre à la TVA les contre-prestations reçues dans ce contexte (y compris les droits de participations), mais au taux réduit de

«Les cotisations des clubs sportifs sont hors champ pour autant qu'elles soient fixées statutairement ou selon les statuts, à fixer par l'assemblée générale.»

(art. 18 ch. 11 LTVA). Ce régime, simple en apparence, peut donner lieu en pratique à de délicats problèmes de qualification car l'animation ou l'accompagnement de personnes pour l'exercice d'un sport est par contre imposable [20]. Il conviendra donc de déterminer si la part prépondérante de l'activité consiste à former des sportifs (cours de tennis, de voile ou de ski) ou à accompagner des personnes dans le cadre de l'exercice d'un sport (randonnée en montagne, «rafting»).

2.2 L'option en faveur de l'imposition des prestations hors champ

Toutes les prestations exclues du champ de la TVA ne sont pas imposables, mais elles n'ouvrent en principe pas le droit à récupération de l'impôt préalable (art. 17 LTVA).

La LTVA permet désormais l'option pour l'imposition de certaines prestations mises hors champ (art. 26 LTVA). S'agissant du domaine sportif, il en va ainsi des opérations visées à l'article 18

2,4% (art. 36 al. 1 lettre c LTVA). Cette possibilité est d'autant plus intéressante que l'organisateur, dans cette éventualité, pourra récupérer l'impôt préalable sur les prestations taxées, la plupart du temps à un taux de 7,6%. Toutefois, la récupération de l'impôt préalable ne sera généralement pas totale car, souvent, l'organisateur va recevoir des prestations qui réduisent le droit à la récupération (subvention, dons) ou effectuer parallèlement des opérations qui excluent ce droit.

Outre les manifestations sportives, l'option en vue de l'assujéti des opérations sportives hors champ provoque en général la TVA au taux ordinaire de 7,6% (art. 36 al. 1 lettre b LTVA a contrario).

En cas d'option, la localisation s'effectue suivant la nature juridique de la prestation concernée. Ainsi, à notre sens, l'option en faveur de l'imposition des manifestations sportives est régie par l'article 14 al. 2 LTVA. Pour les cotisations, en revanche, la localisation est régie par le principe général de l'article 14 al. 1 LTVA.

2.3 Les opérations imposables

2.3.1 Les prestations sportives

Le législateur a maintenu le principe général de l'imposition des prestations du sport professionnel (à but lucratif). Contrairement aux performances des artistes, les prestations sportives fournies par des sociétés sportives ou des sportifs sont imposables, à moins d'être expressément hors champ de l'impôt. Cette situation ne heurte pas le principe de l'égalité de traitement. Les performances des artistes appartiennent au domaine culturel qui, en tant que tel, est hors champ de l'impôt. Pour le Tribunal fédéral, cette différence est par ailleurs justifiée car «au contraire des artistes, les sportifs ne sont pas des créateurs de culture» [21].

Sont ainsi imposables toutes les recettes provenant de prestations de services sportifs sur territoire suisse (primes d'engagement et d'arrivée, rémunérations reçues de l'organisateur de la compétition) [22].

De même, les transferts, rachats de contrats et prêts de sportifs sont des cessions de droits immatériels valant prestations de services – au sens de l'article 7 al. 2 lettre a LTVA – imposables au taux normal [23]. Lors d'un échange de joueurs, il y a contre-prestation réciproque. En pratique, en général, l'association (ou l'entreprise) sportive concernée s'engage non seulement à payer aux sportifs des primes, voire des prix, mais prend en outre en charge leurs frais de voyage, nourriture et logement. Le remboursement de ces frais, en lien de causalité avec la prestation fournie, fait également partie de la contre-prestation imposable. On avance parfois l'argument selon lequel les mutations et transferts définitifs de joueurs constituent – du moins dans l'esprit de certains dirigeants sportifs – des dommages-intérêts destinés à réparer le préjudice provoqué par le départ d'un joueur (avant l'échéance du contrat) [24]. C'est oublier que la valorisation des contrats de joueur représente à n'en pas douter une source importante – et souvent délibérée – de chiffres d'affaires pour un club.

En général, les activités sportives sont localisées à l'endroit où le sportif – y

compris l'organisateur – exerce son activité (art. 14 al. 2 lettre d LTVA). En revanche, les cessions, rachats ou prêts de joueurs, en tant que services immatériels, sont localisés au siège du preneur de service (art. 14 al. 3 lettre a LTVA). Partant, si l'entreprise cessionnaire a son siège à l'étranger, la prestation est localisée à l'étranger et donc non soumise [25]. L'entreprise cédante

en Suisse peut tout de même récupérer l'impôt préalable (art. 38 al. 3 LTVA). A l'inverse, le prêt d'un joueur d'une entreprise étrangère en faveur d'une entreprise suisse doit être considéré comme une acquisition de services provenant de l'étranger, imposable par le destinataire (art. 10 lettre a et 24 LTVA). Contestée, cette solution a été confirmée par le Tribunal fédéral, sous l'angle de l'OTVA [26].

2.3.2 Les prestations publicitaires (y compris le sponsoring)

– En général

Toutes les prestations publicitaires fournies par les sportifs ou les organisateurs de manifestation sont imposables. Cette règle s'applique notamment à la vente d'espaces publicitaires, aux annonces publicitaires (journaux, programmes, rapports) et à toutes les publicités lors de manifestations, d'emplacements dédiés au sport (stades, patinoires) ou sur les équipements et matériels sportifs (tenues de sport, sacs, véhicules) [27].

En tant que services immatériels, toutes les prestations publicitaires sont localisées au siège du bénéficiaire, indépendamment du lieu de la manifestation ou de l'emplacement de la publicité (art. 14 al. 3 lettre b LTVA).

– Le sponsoring

Le contrat de sponsoring (parrainage en droit français) est un contrat sui ge-

neris aux termes duquel une partie, le sponsorisé, autorise l'autre partie, le sponsor, à s'associer à lui de différentes manières, en échange d'une prestation de soutien [28]. Le soutien s'effectue sous forme d'une prestation en espèces ou en nature. Le sponsorisé manifeste à l'extérieur le soutien du sponsor sous les formes les plus diverses. Parmi les obligations du sponsorisé, on mention-

«Sous l'angle de la TVA, les prestations de sponsoring effectuées par le sponsorisé, sont généralement qualifiées d'opérations publicitaires.»

nera celle d'afficher le nom ou le logo du sponsor (sur le lieu de la manifestation, l'équipement de sportif, voitures, voiles, etc.), d'utiliser l'habillement, le matériel ou les services du sponsor, voire de participer à des événements [29].

Sous l'angle de la TVA, les prestations de sponsoring effectuées par le sponsorisé sont généralement qualifiées d'opérations publicitaires [30]. Elles sont donc traitées comme telles, y compris en ce qui concerne les règles de localisation (art. 14 al. 3 lettre b LTVA). La grande difficulté dans ce domaine est de délimiter le sponsoring (imposable) du simple mécénat (don) qui, en l'absence de caractère onéreux, n'est pas soumis à la TVA.

Dans un arrêt de principe qui concernait un festival de musique – mais dont les considérants peuvent très bien être transposés au secteur sportif – le Tribunal fédéral a jugé que le sponsor tend à intervenir pour améliorer sa position sur le marché et donner de lui une image positive. Dans ces conditions, il y a en principe service publicitaire imposable [31].

Cette règle n'est toutefois valable que pour autant qu'il existe un véritable échange de prestations entre le sponsorisé (fournisseur du service publicitaire) et le sponsor. Il en va ainsi, notamment, lorsque l'organisme payeur est une société commerciale et que le bénéficiaire du versement cite la rai-

son sociale de celle-ci dans son programme [32]. Dans ce contexte, toutes les manifestations extérieures fournies par le sponsorisé, en échange du soutien financier ou en nature, visant à faire connaître l'association avec le sponsor sont dès lors imposables (affichage, publicité sur des vêtements).

En revanche, si le sponsor est une personne physique, il n'y a sponsoring imposable que si le nom de la personne

déjà, ne se fixe pas de limite particulière. Une fois la qualification de sponsoring retenue, l'ensemble de la prestation fournie est imposable. Aucune part sous forme de don n'est notamment retenue. Le Tribunal fédéral a confirmé cette solution dès lors que, selon lui, les prestations de sponsoring ne se limitent pas à de la publicité mais visent indirectement au même résultat en donnant une image positive de l'entreprise [35]. L'entreprise, dans la règle,

sportives, titulaires de ces droits [39]. La doctrine distingue dans ce contexte les droits (i) primaires, qui portent sur la retransmission en direct (ii) secondaires, qui visent l'enregistrement en vue d'une rediffusion ultérieure et (iii) tertiaires, à savoir les droits de vente des vidéos ou CD-Rom de la manifestation [40].

Toutes ces recettes sont imposables au taux normal, en tant que services provenant de la cession ou la concession de droits immatériels (art. 14 al. 2 lettre a LTVA). Elles sont localisées au siège du destinataire de la cession, indépendamment du lieu de diffusion ou d'organisation (art. 14 al. 3 lettre a LTVA). En conséquence, si l'acquéreur de ces droits est domicilié à l'étranger, ces prestations ne sont pas imposables en Suisse. Le fournisseur peut toutefois récupérer l'impôt préalable afférant à ces prestations (art. 38 al. 3 LTVA).

« Dans le cas de < sponsoring > de certaines entreprises et surtout de personnes physiques, une réelle part de mécénat coexiste souvent avec un parrainage de type publicitaire. »

donatrice est mentionné avec son activité professionnelle ou économique, étant entendu que la simple mention de son nom sur un rapport officiel n'est pas suffisante [33]. De plus, il n'y a pas sponsoring imposable pour les prestations fournies par des associations et fondations à but d'utilité publique, puisque la fourniture de tels dons est justement leur objectif [34]. Cette règle se justifie d'autant plus que l'institution à but d'utilité publique ne poursuit pas un but économique et, dès lors, ne peut recevoir de contre-prestation imposable puisqu'elle n'entend pas offrir de prestations (livraison ou services) sur le marché.

Le régime actuel est compréhensible, si l'on songe que l'entreprise vise en réalité à améliorer son image aux yeux du public et utilise ainsi le sportif ou l'association bénéficiaire comme un vecteur publicitaire. De plus, dans la mesure où le sponsor est assujéti, la TVA facturée par le bénéficiaire du sponsor est récupérable en tant qu'impôt préalable (art. 38 LTVA). On notera cependant que si le sponsorisé reçoit également des dons non imposables, l'impôt préalable doit être réduit proportionnellement (art. 38 al. 4 LTVA).

La détermination du montant de la contre-prestation imposable pour le sponsorisé est plus problématique. La pratique, confirmée par le Tribunal fédéral,

peut de surcroît déduire ces prestations, en tant que frais d'acquisition du revenu [36]. Pour les prestations en nature, on retient le prix que le sponsor aurait facturé à un tiers indépendant pour des prestations de même nature (« arm's length principle ») [37].

Cette réglementation nous paraît trop sévère [38]. Dans le cas de « sponsoring » de certaines entreprises et surtout de personnes physiques, une réelle part de mécénat coexiste souvent avec un parrainage de type publicitaire. On ne voit pas pourquoi l'ensemble de la prestation serait alors imposable, notamment lorsque la valeur de l'avantage publicitaire offert par le sponsorisé peut être raisonnablement délimitée. Cette situation est d'autant plus rigoureuse que, fréquemment, le sponsor n'est pas en mesure de récupérer pleinement la TVA frappant la prestation qualifiée de publicitaire. Il en va ainsi notamment lorsque le sponsor (banque ou assurance) exerce une activité qui n'est que partiellement soumise à la TVA (prorata). Dans tous ces cas, le risque existe que la charge de la TVA réduise en fait d'autant le montant versé au sponsorisé.

2.3.3 Les droits de transmission

La cession des droits de transmission et de diffusion constitue une des recettes les plus importantes des organisations

2.3.4 Autres prestations

Le domaine du sport est le théâtre de nombreuses autres prestations potentiellement soumises à la TVA.

On précisera tout d'abord que la location d'installations non sportives (terrain, parc, salle de congrès), même pour les besoins d'une manifestation sportive, est imposable [41]. Il en va de même des droits d'entrée payés pour utiliser une installation sportive (utilisation d'un fitness) [42]. Ces prestations sont d'ailleurs localisées à l'endroit où le bien mis en location ou utilisé se trouve (art. 13 LTVA).

De plus, la vente d'articles et de vêtements sportifs constitue une livraison de biens imposables au taux normal. Cette règle vise notamment le « merchandising », à savoir la vente d'objets de sport ou de souvenirs avec mention des logos des marques ou des sportifs concernés [43].

2.4 Les problèmes liés à la représentation

La TVA est régie par un régime très strict en matière de représentation. L'existence d'un tel rapport n'est reconnue qu'à la condition que le repré-

sentant qui effectue des livraisons ou des prestations de service agisse expressément au nom et pour le compte du représenté (art. 11 LTVA). A défaut, notamment en cas de représentation indirecte, il y a livraison, ou service, aussi bien entre le représenté et le représentant qu'entre le représentant et le tiers (art. 11 al. 2 LTVA). Ce régime s'applique strictement en pratique et les exigences de preuve sont sévères [44].

Cette réglementation a toutefois posé divers problèmes en matière sportive. Le Tribunal fédéral a notamment dû examiner le cas d'associations sportives assujetties à la TVA qui organisent des courses (notamment d'équitation). L'association, en tant que représentant indirect, facture l'organisateur de la course pour les services rendus par les fonctionnaires durant le déroulement de la compétition (arbitrage, vétérinaires, direction de course, etc.). Pour notre Haute Cour, le texte clair de la loi confirme que l'association doit être considérée comme redevable de la TVA sur les sommes reçues par l'organisateur, même si elle destine en réalité ces montants aux fonctionnaires [45]. Dans un autre arrêt rendu le même jour, le Tribunal fédéral a précisé que la même règle s'appliquait notamment aux primes de course («Preisgelder») ou de départ («Startgelder») versées à une association sportive, représentante indirecte, des bénéficiaires sportifs de ces primes [46].

Il n'y a rien à redire à ces arrêts qui ne font que concrétiser le texte clair de la loi. Le résultat peut paraître surprenant mais, encore une fois, le représentant indirect est réputé effectuer une prestation propre, même s'il agit pour le compte d'un tiers (représenté). Pour éviter cette conséquence, il suffit de faire apparaître indiscutablement l'existence du rapport de représentation.

3. L'assujettissement

3.1 En général

Les personnes physiques qui pratiquent le sport de façon professionnelle seront assujetties aux conditions de

l'article 21 LTVA. Tel n'est pas le cas, bien évidemment, de l'exercice d'un sport en tant que hobby qui ne constitue pas encore une activité indépendante au sens de cette disposition. En outre, les personnes morales de droit

service immatériel – au sens de l'article 14 al. 3 LTVA – à l'attention d'une personne (physique ou morale) domiciliée en Suisse. Il en va ainsi, par exemple, des sommes payées par un club suisse à une entreprise sportive

« En tant qu'assujettie, l'entreprise concernée dispose du droit de déduire l'impôt préalable grevant les prestations imposables qu'elle a affectées à des activités ouvrant ce droit. »

privé (notamment associations sportives ou sociétés de capitaux), de même que les groupements de personnes qui effectuent des opérations sous une raison sociale commune sont également assujettis (art. 21 al. 2 LTVA).

La LTVA a introduit toutefois une exception pour les sociétés sportives qui ne sont pas assujetties pour autant que (i) elles soient sans but lucratif, (ii) gérées de façon bénévole et (iii) que leur chiffre d'affaires ne dépasse pas CHF 150 000 (art. 25 al. 1 lettre d LTVA). L'intention du législateur est essentiellement de favoriser le bénévolat dans le domaine social et sportif. Dès lors, les sociétés sportives gérées de façon professionnelle ne bénéficient pas de l'exemption, car celle-ci est destinée à favoriser les petits clubs sportifs qui contribuent à l'animation de la vie associative des différentes régions du pays [47].

3.2 Acquisition de services provenant de l'étranger

On sait que le droit suisse prévoit un cas particulier d'assujettissement en cas d'acquisition de prestations de service en provenance d'entreprises ayant leur siège à l'étranger (art. 24 LTVA). Est assujetti quiconque acquiert, aux conditions de l'article 10 LTVA, pour plus de CHF 10 000 de prestations de service d'entreprises à l'étranger.

Cette règle s'applique typiquement dans le domaine sportif, chaque fois qu'une entreprise étrangère fournit un

étranger pour l'acquisition, le rachat ou le prêt d'un sportif [48]. Il s'agit en effet de la contre-prestation versée par une personne en Suisse en échange de la fourniture d'un service immatériel fourni par une entreprise étrangère [49]. On peut, au passage, mentionner d'autres exemples fréquents, comme les prestations publicitaires offertes par des entreprises étrangères à des sportifs domiciliés en Suisse ou l'acquisition de droits de transmission auprès du titulaire établi à l'étranger.

4. Le droit à la déduction de l'impôt préalable

4.1 En général

En tant qu'assujettie, l'entreprise concernée dispose du droit de déduire l'impôt préalable grevant les prestations imposables qu'elle a affectées à des activités ouvrant ce droit (art. 29 LTVA). En matière sportive, cette règle soulève des difficultés, dès lors que l'organisme concerné effectue souvent en parallèle des activités hors champ de l'impôt – sans avoir exercé d'option – ce qui réduit d'autant son droit à déduction.

Dans ce contexte, la limitation du droit de déduire l'impôt préalable peut également être affectée par des subventions ou des dons qui réduisent proportionnellement l'impôt préalable (art. 38 al. 8 LTVA). Cette règle peut avoir des effets particulièrement pénalisants en matière sportive. En effet, si l'on interprète la LTVA à la lumière de la juris-

prudence du Tribunal fédéral – rendue certes sous l'OTVA –, il apparaît que la distinction, reconnue en droit communautaire, entre «vraies» et «fausses» subventions n'a pas été reprise par le droit suisse [50]. De ce point de vue, toutes les subventions, même celles qui peuvent être considérées comme la contre-partie d'une opération vont entraîner une réduction de l'impôt préalable. A notre sens, il conviendrait de réexaminer cette conséquence. Le texte de l'article 38 al. 8 LTVA mériterait certainement d'être précisé sur ce point, en concrétisant la notion de «subvention».

A cela s'ajoute que seules les activités visées à l'article 38 al. 2 LTVA, soit généralement des opérations imposables,

4.2 La méthode simplifiée «unité de la prestation»

Dans le domaine sportif en particulier, le calcul précis du montant de la réduction de l'impôt préalable en cas de double affectation est souvent problématique et entraîne des charges importantes. L'AFC a mis au point différentes méthodes forfaitaires qui permettent de simplifier ces démarches [53]. A notre connaissance, une des plus utilisées est la méthode «unité de la prestation». Grossièrement résumée, cette méthode consiste généralement à ne pas attribuer les prestations acquises à l'une ou l'autre des activités (soumises ou hors champ) exercées par l'assujetti, mais à se fonder sur une clé de répartition annuelle [54].

breuses questions délicates et les distinctions subtiles ne manquent pas. Les principaux pièges concernent avant tout l'ampleur de la contre-prestation imposable en cas de sponsoring et les nombreuses limitations au droit de déduire l'impôt préalable grevant les opérations des entreprises sportives assujetties. L'imposition des acquisitions de services en provenance de l'étranger a également donné lieu à quelques surprises, notamment en cas de transfert ou de prêt de sportifs venant de clubs professionnels étrangers. ≡

«On précisera tout d'abord que la location d'installations non sportives (terrain, parc, salle de congrès) même pour les besoins d'une manifestation sportive est imposable.»

Notes

- 1 Voir Bühlmann J., Mehrwertsteuer und Sport, L'Expert-comptable suisse 1995, p. 452 ss.
- 2 Voir Baddeley M., L'association sportive face au droit: Les limites de son autonomie, Bâle 1994.
- 3 Zen-Ruffinen, P.-M., Droit du sport, Zurich 2002, p. 48.
- 4 Initiative populaire du 23 mai 1996 «contre une imposition injuste dans le sport et le domaine social».
- 5 Sur la notion d'activité sportive et de manifestation, voir en outre AFC, Notice n° 20, Questions particulières concernant le domaine du sport, 610.545-20, ch. 2.1 et 2.2. On y apprend que les jeux de quille, le bowling, les jeux de fléchettes et le billard sont désormais considérés comme des activités sportives. En revanche, les excursions guidées en montagne ne sont par contre pas des manifestations sportives, hors-champ de l'impôt.
- 6 AFC, Instructions 2001 sur la TVA (ci-après Instructions) ch. 624.
- 7 Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 14 avril 1999, JAAC 63.93.
- 8 Instructions 623.
- 9 AFC, Brochure n° 23 (Sport), 610-540-23 (ci-après Brochure n° 23), ch. 15.2.
- 10 Instructions 623.
- 11 Brochure n° 23, ch. 12.1.
- 12 Brochure n° 23, ch. 12.3.
- 13 Voir Instructions, ch. 672.
- 14 Voir article 17 ch. 18, lettre d, du projet de loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée (rapport Dettling), du 28 août 1996, FF 1996, p. 201.
- 15 Instructions, ch. 624; Brochure n° 23, ch. 17.2.2.
- 16 Sur ce dernier point, l'OTVA était plus stricte car les cotisations devaient obligatoirement figurer dans les statuts, voir aussi décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 14 avril 1999, StR 2000, p. 188 (Fédération X.).
- 17 Instructions, ch. 614.
- 18 Camenzind A./Honauer N./Vallender K. A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Berne 2000, ch. 622.

ouvrent la déduction. Dans ce contexte, la jurisprudence a été confrontée à une société anonyme sportive qui détient – en son propre nom – les droits sur les joueurs, tout en les mettant gratuitement à la disposition de l'association (club). Ce faisant, la société anonyme perd le droit de récupérer l'impôt préalable grevant le paiement de ces droits car elle n'utilise pas cette prestation à des fins imposables [51].

Dans une autre affaire, encore plus subtile, le Tribunal fédéral a dû examiner le cas d'une utilisation mixte d'opérations grevées de TVA. L'association sportive avait acquis des droits de transfert sur des joueurs. Or ceux-ci sont utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour des prestations hors champ de l'impôt (notamment manifestations sportives en public). Comme le but principal du recourant était le service dans le cadre de manifestations hors champ de l'impôt, l'impôt préalable lié à l'ensemble de la contre-prestation payée pour l'acquisition des droits de transfert n'a pas pu être déduit [52].

5. Conclusion

La LTVA est nettement plus favorable au sport que l'ancien régime. Parmi les principales améliorations, on notera:

- la mise hors champ de l'impôt, lors de manifestations sportives, des contre-prestations exigées des participants eux-mêmes;
- la mise hors champ de l'impôt de la location d'installations sportives;
- la nouvelle réglementation, fondamentalement «euro-compatible», des règles de localisation des services sportifs;
- la possibilité d'opter (avec en plus application du taux réduit) pour diverses prestations sportives hors-champ (notamment les manifestations);
- l'exemption des associations sportives sans but lucratif gérées bénévolement (avec un chiffre d'affaires inférieur à CHF 250 000).

Pour autant, l'application de la TVA au domaine sportif pose encore de nom-

- 19 Instructions, ch. 614.
- 20 Brochure n° 23, ch. 18.2.
- 21 ATF du 9 novembre 2001, RDAF 2002 II 355.
- 22 Brochure n° 23, ch. 14.3.1.1.
- 23 Brochure n° 23, ch. 14.1.
- 24 Voir Bertrand J., *Le sport professionnel et la fiscalité*, L'Actualité Fiduciaire n° 736, décembre 1990, p. 11 qui remet en question cette façon de voir.
- 25 On précisera que des strictes conditions de forme sont applicables (factures).
- 26 ATF du 9 avril 2002, RDAF 2002 II 347.
- 27 Brochure n° 23, ch. 12.6-8.
- 28 Zen-Ruffinen, op. cit. (note 3) p. 315; Peter H., *Le sponsoring sportif*, in: Groupe interfacultaire des sciences du sport, *Chapitres choisis du droit du sport*, Genève 1993 p. 125ss.
- 29 Zen-Ruffinen, op. cit. (note 3), p. 321.
- 30 Russi A., *Sponsoring und MWST*, L'expert-comptable suisse 6-7/99, p. 633.
- 31 ATF du 13 février 2002, RDAF 2002 II 156.
- 32 ATF du 8 janvier 2003, RDAF 2002 II, p. 156; voir aussi AFC, Brochure n° 22 (Culture) ch. 11.2.
- 33 Brochure n° 22 (Culture) ch. 11.2.
- 34 ATF du 13 février 2002, Fondation A. RDAF 2002 II 156, consid. 6 (festival de musique).
- 35 Ce principe, posé dans l'arrêt du 13 février 2002, Fondation A. RDAF 2002 II 156, consid. 6b. a été confirmé depuis; voir ATF du 23 décembre 2002, Association FC X. (2A. 175/2002) (club de football), consid. 3.3. et ATF du 8 janvier 2003, O. Zürich AG (2A. 43/2002) (opéra), consid. 3.3.1.
- 36 Id.
- 37 Brochure n° 22, ch. 11.2. (lettre b).
- 38 On notera dans ce contexte la motion du Conseiller national Mörgeli du 3 mars 2003 qui demande une exonération plus vaste des dons faits à des institutions culturelles, ainsi que l'initiative parlementaire du Conseiller d'Etat Schiesser qui propose un régime fiscal plus attractif des fondations.
- 39 Zen-Ruffinen, op. cit. (note 3), p. 348.
- 40 Zen-Ruffinen, op. cit. (note 3), p. 348.
- 41 Brochure n° 23, ch. 17.2.
- 42 Brochure n° 23, ch. 17.2.2.
- 43 Brochure n° 23, ch. 12.11.
- 44 Instructions ch. 193ss; pour plus de détails, voir notamment Glauser P.-M., in: mwst.com, Bâle/Genève/Munich 2000, n. 12 ss ad art. 11 LTVA.
- 45 ATF du 13 janvier 2003, 2A 272/2002, consid. 3.
- 46 ATF du 13 janvier 2003, 2A 273/2002, consid. 3.
- 47 BO/CN 1999, p. 5, intervention Berberat.
- 48 Brochure n° 23, ch. 14.1; voir aussi supra II.C.1.
- 49 ATF du 9 avril 2002, RDAF 2002 II 347.
- 50 ATF 126 II 456. Cette conséquence est certes controversée en doctrine, voir par exemple, Oberson X., *Droit fiscal suisse*, Bâle 2001, § 16 n° 300; River J.-M./Rochat A., *La taxe sur la valeur ajoutée*, Fribourg 2000, p. 139; Baumgartner I., *Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer*, StR 1996, p. 255ss.
- 51 ATF du 23 décembre 2002, 2A. 174/2002, consid. 3.
- 52 ATF du 23 décembre 2002, 2A. 175/2002, consid. 5.
- 53 Brochure n° 23, ch. 9.3.
- 54 Pour plus de détails, voir AFC, Brochure n° 6; Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation, 610.530-06, ch. 6.