

UNIVERSITE DE PARIS NORD-(Paris XIII)
Diplôme d'Etudes Approfondies DROIT DES AFFAIRES
ANNEE Universitaire 2000-2001

LA FISCALITE
DU
PARRAINAGE

Mémoire présenté et soutenu par Maria JESUS-FORTES BILLE
Sous la direction du Professeur Thierry LAMBERT
Session de Juin 2001

SOMMAIRE

Introduction

Section 1-. Le parrainage et le mécénat : « frais généraux et frais généraux »

Section 2-. Le parrainage et la publicité : « réalité et fiction »

Première Partie-. Le parrainage et les impôts directs

Chapitre 1-. Le traitement fiscal de l'aide financière

Section 1-. Une charge déductible pour le commanditaire

Section 2-. L'imposition de la recette financière chez le parrainé

Chapitre 2-. Le traitement fiscal de l'aide matérielle de parrainage

Section 1-. L'opération d'acquisition du matériel

Section 2-. L'opération de transfert du matériel

Deuxième Partie-. Le parrainage et la T.V.A.

Chapitre 1-. L'application de la T.V.A. à l'aide financière

Section 1-. Le parrainé et la T.V.A.

Section 2-. Le commanditaire et la T.V.A.

Chapitre 2-. L'application de la T.V.A. à l'aide matérielle

Section 1-. L'acquisition du bien par le parrain

Section 2-. La remise du bien au sponsoré

Conclusion

INTRODUCTION

L'organisation d'événements culturels, artistiques et sportifs nécessite de grands moyens financiers. Pour répondre à ces besoins, les organisateurs, artistes ou sportifs, ont recours à diverses possibilités. Parallèlement, les entreprises industrielles et commerciales éprouvent le besoin de promouvoir leurs images et leurs produits. A ces dernières, diverses techniques sont offertes.

Dans le premier cas, les protagonistes peuvent recourir à la technique du mécénat. Le mécénat, issu de la pratique, a fait l'objet d'une intervention législative en date du 23 juillet 1987 (loi n°87-571, JO du 24 juillet 1987). Il s'agit des « initiatives d'individus ou d'entreprises prenant la forme d'aides accordées à des personnes, à des institutions ou à des manifestations relevant de domaines extérieurs à leurs activités naturelles »¹. Cette technique se caractérise par son aspect essentiellement désintéressé. Les entreprises, quant à elles, peuvent faire appel à la publicité afin de promouvoir leurs images et produits auprès d'un public plus ou moins ciblé.

Ces deux techniques, au demeurant très utilisées, ne répondent pas de manière globale aux deux objectifs cités. Seul le parrainage permet à la fois à l'entreprise de se promouvoir et aux « protagonistes de la culture, du sport et de l'art » d'obtenir des subsides.

Selon Maître FRILET, avocat associé au Cabinet FRANCIS LEFEBVRE, « quiconque connaît les nouveaux challenges auxquels sont confrontées les entreprises en terme d'image, de notoriété, intégration dans le tissu social, environnement, etc. constate aisément que la réclame ou la publicité tapageuse ne suffisent plus à l'entreprise pour prospérer.

¹ H. LENA, « La fiscalité du mécénat », PUF, collection Fiscalité, 1991

Dans son propre intérêt elle sait qu'elle doit aussi communiquer autrement, avec plus de finesse et de discrétion : la participation à des actions culturelles s'inscrit parfaitement dans ce cadre »².

Outil de communication, incontournable aujourd'hui, le parrainage permet à lui seul la réunion de deux mondes aux réalités et contraintes différentes³.

Il est défini par la doctrine comme « un contrat par lequel une entreprise industrielle ou commerciale apporte son concours (financier ou matériel) à une personne physique ou morale, pour la réalisation d'un événement généralement sportif, à caractère exceptionnel ; en contrepartie cette dernière lui assure une certaine publicité dont l'accord prévoit les modalités »⁴. Cette définition met en relief le caractère synallagmatique du contrat de parrainage ; une double obligation qui, selon M. CHADEFaux, serait à la base de son succès.

Le parrainage, à l'instar du mécénat, prend sa source dans la pratique. Le premier sponsor, aux dires de M. THEVENON, serait Isabelle de CASTILLE lorsqu'elle accepta de soutenir et aider Christophe COLOMB, à la fin du XIX^{ème} siècle. Cette technique de communication a connu un essor remarquable; en effet, il n'est plus possible de parler, voire même de réaliser certains événements sportifs ou culturels sans faire appel au parrainage. Il en est ainsi du Paris – Dakar, du tour de France ou du Vendée Globe, pour ne citer que ceux-là.

Ces manifestations touchent un large public et demandent des ressources financières faramineuses. Les organisateurs et les entreprises trouvent ainsi, dans le parrainage un outil répondant à leurs besoins.

² T. BESANCON, « Les nouveaux enjeux du mécénat en Europe », ed. Juris-Service, 1993, p. 245
Dans cet ouvrage Maître FRILET traite d'une question d'actualité qu'est l'intérêt d'une réforme pour le mécénat d'entreprise. Selon lui, la distinction entre mécénat et parrainage n'est qu'une question de sémantique, l'entreprise ayant le choix entre l'une ou l'autre technique, de manière indifférente puisque toutes deux donnent lieu à déduction fiscale. Nous démontrerons à la suite de notre développement, que cette distinction n'est pas vaine, en dépit des ressemblances.

³ D. ROSKIS, « Le parrainage publicitaire », thèse de Doctorat, Paris 1, 1998

⁴ M. CHADEFaux, « Aspects fiscaux du parrainage publicitaire ou sponsoring », JCP éd E, 1987, II, 14853

Le parrainage n'est pas une invention française, cette particularité se manifeste par l'usage du terme le plus couramment employé qui est d'origine anglophone. Le sponsoring est connu dans la plupart des Etats européens. Chaque Etat applique une législation propre. De manière générale, tous les pays appliquent une taxation correspondant à l'impôt sur les sociétés, les déductions sont plafonnées en fonction du chiffre d'affaires⁵, du bénéfice ou du revenu imposable⁶, et plus rarement par un montant en valeur absolue (ainsi de la Belgique, du Danemark et de l'Irlande). Néanmoins ces législations ne sont pas toutes très incitatives pour les entreprises⁷.

Une réalité s'impose cependant : la technique du parrainage ne perd pas de son essor. Pour l'instant, aucune harmonisation n'est envisagée par les autorités européennes quant aux législations concernant le parrainage ou le mécénat. La seule directive relative au parrainage, est celle interdisant certaines actions en faveur de la promotion du tabac⁸. Cela est bien regrettable.

Il faut cependant souligner le fait que les dispositions normatives concernant « la société européenne » auront à s'appliquer dans certains cas aux actions de parrainage, dès lors que cela n'est pas exclu expressément.

Le parrainage reçoit plusieurs acceptions terminologiques, notamment celle de « sponsoring », très usité dans le langage courant. L'arrêté du 17 mars 1982⁹, relatif à la défense de la langue française dans le domaine du tourisme, substitue

⁵T. BESANCON, « Les nouveaux enjeux du mécénat en Europe », op. cit. n°2. Il en est ainsi de l'Allemagne, de la France et du Portugal.

⁶T. BESANCON, « Les nouveaux enjeux du mécénat en Europe », op. cit. n°2. Il en est ainsi des Pays-Bas et de l'Italie

⁷T. BESANCON, « Les nouveaux enjeux du mécénat en Europe », op. cit. n°2

⁸ Dir. Parl. et Cons. CE, n° 98/43, 6 juillet 1998, JOCE 30 juillet 1998, n° L 213, p. 9, Code Lamy Droit économique 2000. Cette directive a en outre pour objectif de remédier aux divergences existantes de nature à créer des entraves à la libre circulation des produits et des services et à entraîner des distorsions de concurrence, tout en tenant compte de la santé des personnes et des jeunes en particulier. Le principe d'interdiction est assorti d'exceptions.

⁹J.O. 3 avril 1982

au terme « sponsor » le mot « commanditaire » et au terme « sponsoring » celui de « parrainage ». Le terme commanditaire est peu adéquat. En effet, d'une part il n'est que peu utilisé en pratique, et d'autre part il engendre une confusion entre le parrainage et la société en commandite, dans laquelle, ce terme, désigne une catégorie d'associés¹⁰.

SECTION 1-. LE PARRAINAGE ET LE MECENAT : « FRAIS GENERAUX ET FRAIS GENEREUX »

Le mécénat est souvent entendu comme le terme général désignant toutes les actions de communication, en dehors de la publicité, mise en œuvre par les entreprises. La doctrine parle communément de « mécénat d'entreprise » pour la technique du parrainage.

Le mécénat a fait l'objet d'une loi essentiellement d'incitation fiscale¹¹ en date du 23 juillet 1987¹², sur le développement du mécénat. L'article 10 de cette même loi vise le parrainage.

La distinction avec le mécénat est d'abord d'ordre fiscal. Mais ce critère est loin d'être suffisant. Il faut, en effet tenir compte de la motivation de celui qui apporte sa contribution matérielle ou financière.

Ces deux techniques ne sont pas diamétralement opposées. Bien au contraire, elles ont la particularité d'être des modes de communication par l'événement visant, ouvertement ou discrètement, à améliorer l'image de l'entreprise¹³.

¹⁰ Lamy CD-Rom 2000, n°2323

¹¹ <<http://www.finances.gouv.fr/reglementations-comptables/M91/titre4/chap-6.htm>>

¹² Loi n°87-571, J.O. du 24 juillet 1987

¹³ G. BIGLE et D. ROSKIS, « Sponsoring, le parrainage publicitaire », éd. DELMAS, 3^{ème} édition

La doctrine, afin de les distinguer, a longtemps proposé un critère sectoriel. Suivant le domaine d'application, il était fait le choix du parrainage ou du mécénat. Ce dernier était davantage attaché à une idée de gratuité, de volontariat, de bénévolat. Alors que le parrainage était, lui, attaché à l'idée de retombées commerciales, d'attente financière.

La doctrine a d'abord assimilé au mécénat les événements artistiques et culturels. Cette sectorisation est d'origine historique. Il est constant de rappeler que le chevalier Gaius MAECENAS, conseiller d'Auguste s'était érigé en protecteur des Belles Lettres en prodiguant sa générosité à des auteurs, comme VIRGILE ou HORACE. De même qu'au XIV siècle, les grandes familles florentines, comme les STROZZI et les MEDICIS, soutinrent les arts du Quattrocento¹⁴.

Le mécénat était attaché à la noblesse culturelle.

Le parrainage, quant à lui, était plus attaché à une marque commerciale, dont le dessein était d'être jointe à une image dynamique des sports nautiques, mécaniques ou athlétiques.

Juridiquement, une telle sectorisation semble inexacte.

En effet, la loi de 1987, octroie au mécénat et au parrainage les mêmes domaines d'action. La pratique, nous montre que les mécènes et les sponsors ne se cloisonnent pas aux activités estimées de prédilection.

Le critère de la motivation dont est empreint l'auteur de l'aide financière ou matérielle, bien qu'en apparence déterminante, peut être discutée.

Il est communément admis que le mécène est inspiré d'une volonté altruiste de venir en aide financièrement ou matériellement au bénéficiaire. Alors que le parrain, lui, attend une retombée économique en échange de son aide.

Le mécénat témoigne plutôt de l'insertion de l'entreprise dans la vie sociale et culturelle. L'entreprise cherche à améliorer son image, de manière subtile. En effet son but affiché n'est pas la promotion de ses produits ou de sa renommée, mais de s'octroyer une certaine image bienfaisante aux yeux des consommateurs.

L'action de cette dernière sera par conséquent plus discrète. Le mécénat procéderait d'une action « entreprise-public », alors que la parrainage vise clairement le développement de la diffusion de la marque dans le public¹⁵.

En dépit de cette comparaison doctrinale, il ne semble pas illusoire d'admettre que l'action du mécène est loin d'être de nature désintéressée. En effet, par cette action, l'entreprise cherche à améliorer son image, à travers un événement médiatique, auprès d'un large public.

Le critère de la motivation est certes important mais il ne faut s'y arrêter de manière stricte.

Le réel critère de distinction entre ces deux techniques reste le critère fiscal.

Les dispositions fiscales les régissant sont distinctes. Le parrainage est soumis à l'article 38-7 du Code Général des Impôts, tandis que le mécénat relève de l'article 238 du même code.

Les dépenses de parrainage, sous certaines conditions sont entièrement déductibles, tandis que les dépenses de mécénat ne sont déductibles du résultat comptable que pour partie et selon des règles assez contraignantes.

Les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés peuvent déduire, dans la limite de 2 pour 1000 de leur chiffre d'affaires,

¹⁴G. BIGLE et D. ROSKIS, « Sponsoring, le parrainage publicitaire », éd. DELMAS, 3^{ème} édition, p. 24

¹⁵G. BIGLE et D. ROSKIS, « Sponsoring, le parrainage publicitaire », éd. DELMAS, 3^{ème} édition, p. 25

les versements effectuées au profit d'œuvres ou organismes d'intérêt général à caractère philanthropique, éducatif, scientifique[...]¹⁶.

Ce plafond est de 3 pour 1000, lorsque les versements sont effectués au bénéfice d'organismes reconnus d'utilité publique, à des établissements publics ou privés à but non lucratif d'enseignement supérieur, d'enseignement artistique ayant fait l'objet d'un agrément ministériel.

Avant la loi de finances 2000, le mécène pour avoir droit à la déduction des versements effectués, ne devait trouver aucune contrepartie directe ou indirecte à son acte, en raison de son caractère désintéressé. Ainsi, le nom de l'entreprise versante ne devait pas être associé aux opérations réalisées par l'organisme bénéficiaire, sauf en ce qui concerne les fondations d'entreprise et la fondation du patrimoine pour lesquels une exception avait été instituée¹⁷.

L'article 17 de la loi du 30 décembre 1999¹⁸, la loi de finances pour 2000, a apporté quelques aménagements à cette règle. Elle permet désormais aux organismes visés par l'article 238 bis du CGI d'associer le nom de l'entreprise versante aux opérations qu'ils réalisent.

Sur le terrain des impôts indirects, le régime fiscal de ces deux techniques diffère. Le parrain bénéficie d'un système bien plus avantageux que le mécène au regard de la TVA.

¹⁶ Article 238 bis du Code Général des Impôts

¹⁷ Loi n°96-1181 du 30 décembre 1996

¹⁸ Loi n° 99-1172.

Cette loi apporte d'autres tempéraments aux règles régissant le mécénat, notamment concernant le résultat comptable, qui devait auparavant être automatiquement bénéficiaire pour permettre la déduction du quota permis. Dorénavant, même déficitaire, l'entreprise versante a la possibilité de déduire les sommes versées.

SECTION 2-. LE PARRAINAGE ET LA PUBLICITE : « REALITE ET FICTION »

Sur le plan historique, le parrainage ou sponsoring a systématiquement été réduit à une simple technique de promotion des ventes dans la panoplie des moyens mis à la disposition des entreprises. Cette assimilation a été si forte que les agences de publicité y ont vu une concurrence dangereuse de leur propre activité.

Pourtant, l'activité de publicité est bel et bien distincte de celle du parrainage. Cette distinction est renforcée par l'obstacle constitué par la publicité au développement du parrainage en France pendant de nombreuses années.¹⁹

Le parrainage est un outil de communication, au même titre que la publicité. Les deux ne sont pas similaires mais complémentaires, le sponsoring renforçant souvent l'action publicitaire.

Le parrainage peut être distingué nettement de la publicité sur deux points essentiels.

En premier, la technique ne transite pas nécessairement ni exclusivement par les grands médias. En effet les grands médias sont le vecteur type des messages publicitaires. A ce titre la publicité est soumise à divers règles, parfois très strictes. Il s'agira notamment du temps de passage limité d'un message par ce biais qui est en général de 30 secondes.

En second lieu, cette forme de communication associe la marque à la manifestation d'un événement sportif, culturel, social ou humanitaire.

Le parrainage est une communication par l'action et non une communication par la fiction, ce qui est le cas de la publicité.²⁰

Ainsi la nature des objectifs poursuivis, la façon dont le message est passé,

¹⁹ F. BENVISTE et S. PICQUET, « Pratique du parrainage », Vuibert entreprise, collection dirigée par J. P. HELFER et J. OLSON

²⁰ F. BENVISTE et S. PICQUET, « Pratique du parrainage », Vuibert entreprise, collection dirigée par J. P. HELFER et J. OLSON

le degré d'implication de l'annonceur à l'égard du support choisi, font du parrainage une technique bien particulière.

L'élément fondamental est « l'événement » auquel est associé l'action de parrainage. En effet l'événement est une chose réelle à laquelle le consommateur pourra attacher une marque. L'événement est ce qui rend le parrainage réel. Il peut être d'ordre sportif, culturel, ou humanitaire. Le domaine est loin d'être restrictif.

La communication par le parrainage est de nature événementielle, c'est-à-dire qu'elle emprunte sa justification à l'événement par lequel elle transite et se manifeste.²¹

La publicité est par essence illusoire. On associe une marque, un produit à une fiction, souvent stéréotypée, tandis que le parrainage est un événement vécu réellement. Cette combinaison du vécu et de l'action promotionnelle qu'est le parrainage, confère non seulement une authenticité, mais aussi une crédibilité à l'histoire. Ainsi lorsque Michel DESJOYAUX, sur son skipper PRB, remporte la course du VENDEE GLOBE (tour du monde en 93 jours), nous assistons à une réalité à laquelle est associé son sponsor PRB.

L'exemple ici rapporté est assez démonstratif de la technique particulière qu'est le parrainage, et de son efficacité quant à l'action promotionnelle de la marque du sponsor.

PRB, est une société qui commercialise les produits de ravalement du bâtiment.

Ces produits sont sensés être de bonne qualité, résistants à tous les temps. En parrainant M. DESJOYAUX, la société a associé sa marque à un événement très médiatique, intéressant des milliers de personnes. Après avoir remporté la course, le sportif fait l'éloge de son skipper. A priori, l'activité de la société

²¹ F. BENVISTE et S. PICQUET, « Pratique du parrainage », Vuibert entreprise, collection dirigée par J. P. HELFER et J. OLSON, p. 20

sponsor n'est pas en liaison avec une quelconque l'activité maritime. Néanmoins, l'image de la société est renforcée. On associera volontiers les produits du sponsor à des produits d'une grande qualité, sans pour autant en avoir fait l'éloge.

D'autre part, le sponsor bénéficiera au même titre que le sportif, vainqueur de la course d'une notoriété exceptionnelle. En effet, à chaque passage à la télévision, ou dans les médias, son nom sera cité à côté de celui du champion.

La technique, sans doute plus rentable que celle publicitaire, remporte en plus le mérite d'être d'une subtilité extrême.

Il faut encore souligner un aspect caractéristique du parrainage, qui est sans conteste l'imprévisibilité de l'action attendue. Dans notre exemple concret, le sponsoré a remporté la course, mais il arrive souvent que ce dernier échoue. Dans ce cas, il est vrai que l'image du sponsor en prend un sacré coup médiatique, puisque son nom sera assimilé à cet échec.

Prenons encore un exemple, celui de la marque de cigarettes MALBORO.

Dans un premier cas nous avons, l'image du cow-boy viril, image qui induit des statuts de virilité, de masculinité et de dynamisme auxquels les consommateurs veulent accéder, cela reste une pure fiction, un rêve pour certains. Dans un second cas, prenons Alain PROST et la voiture MALBORO. Le rêve engendré n'est pas de même nature, l'événement qui se déroule est rattaché à une réalité.

Pour bien affirmer ce rôle de complémentarité du parrainage par rapport à la publicité, la doctrine a analysé le second cas comme « la concrétisation du rêve abstrait, donc fictif, du fantasme créé par le personnage du cow-boy « MALBORO »²²

²² F. BENVISTE et S. PICQUET, « Pratique du parrainage », Vuibert entreprise, collection dirigée par J. P. HELFER et J. OLSON, p. 22.

Ces deux techniques ne sont pas opposées, mais distinctes l'une de l'autre.

Elles sont complémentaires. Sur le plan fiscal, elles répondent à des exigences identiques. En effet, le droit fiscal assimile le parrainage à une campagne de publicité « classique », étant donné que l'effet ultime recherché par le sponsor, est la retombée commerciale positive. Cette similitude n'est que partielle. Le parrainage répond fiscalement à des exigences originales par rapport à la publicité dite classique. Elles représentent pour l'entreprise une charge déductible de son résultat comptable.

S'il est possible de constater quelques similitudes entre les divers techniques décrites, le parrainage, reste un outil de communication particulier, qui sur le plan pratique a de beaux jours devant lui, et sur le plan fiscal est assez intéressant et non négligeable pour les entreprises.

Le contrat de parrainage peut revêtir plusieurs formes juridiques. En effet, il peut prendre la forme d'un contrat de travail ou bien d'un contrat d'entreprise. L'entreprise peut par ailleurs choisir de pratiquer le parrainage en « régie directe » ou « indirecte », suivant qu'elle y participe directement ou par l'intermédiaire d'une société créée à cet effet.²³

Suivant la qualification juridique qui lui sera attribuée, un régime fiscal approprié sera appliqué.

La pratique antérieure à la loi de 1987 sur le développement du mécénat consistait à admettre la déductibilité intégrale des sommes engagées dans une opération de parrainage à condition de classer la dépense au titre de frais de publicité. Ces frais devaient être engagées dans l'intérêt direct de l'exploitation et demeurer dans un rapport normal avec le chiffre d'affaire de l'entreprise versante et l'avantage qu'elle en attendait. Impératif qui avait été souligné par

²³ O. BINDER, « Aspects juridiques et fiscaux du mécénat d'entreprise : guide de conduite à travers la loi nouvelle n°87-571 du 23 juillet 1987 », *Gaz. Pal.* 1987, 2^{ème} semestre, p. 744

l'administration fiscale dans une note du 12 avril 1985²⁴.

La loi de 1987, a apporté une consécration légale au principe de déductibilité fiscale des dépenses de parrainage, admettant ces dépenses au titre de charges d'exploitation jouant pour la détermination du résultat comptable. L'article 10 de la loi précitée ajoute au dispositif prévu par l'article 39 § 1 du CGI un 7^{ème} alinéa qui dispose : « Les dépenses engagées dans le cadre de manifestations de caractère philanthropique, éducatif..., sportif...lorsqu'elles sont exposées dans *l'intérêt direct de l'entreprise* ».

Le parrainage répond pleinement à la logique d'exploitation qui doit constituer normalement le fondement des initiatives d'une entreprise.²⁵

L'intérêt premier du parrainage est certes l'action de promotion commerciale et publicitaire, cela n'enlève pour autant rien à l'intérêt second qui est de nature fiscal.

En effet, les dépenses engagées par l'entreprise sont entièrement déductibles du résultat imposable à la condition qu'elles le soient dans l'intérêt direct de l'exploitation. Par ailleurs, chose non négligeable, les règles concernant l'exclusion des dépenses somptuaires ne s'y appliquent pas.

Ces dépenses, quelles que soient leurs modalités (versement en espèces ou en nature), constituent la contrepartie de prestation « publicitaires ». Par conséquent, elles peuvent être assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Les questions qui se poseront à nous dans le cadre de cette étude sont les suivantes :

Le parrainage engendre des dépenses pour l'entreprise, et par voie de conséquence des entrées en numéraire ou en nature dans le patrimoine du

²⁴ 4 C 4-85

²⁵ H. LENA, « La fiscalité du mécénat », op. cit. n°1

parrainé, quel est leur traitement fiscal sur le plan des impôts directs ?

Il engendre tout à la fois des recettes fiscales, qui devront être étudiées sur le couvert de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Quel est leur traitement fiscal sachant que ces recettes peuvent se présenter sous forme financière ou matérielle ?

La réponse à ces questions présente un double intérêt. La nécessité de l'entreprise de connaître les législations applicables à son action. Et en second lieu, savoir si les avantages fiscaux accordés à l'action envisagée répondent à ses besoins en termes de gestion et de trésorerie. Diriger une entreprise engage à la prise de diverses décisions, et la communication avec le public n'est pas à négliger ; alors autant que faire se peut allier l'avantage commercial (opération de communication par le parrainage) et l'aspect fiscal (les déductions). Nous éviterons de rester dans la pure théorie juridique et fiscale en apportant un aspect concret des choses.

Afin de répondre à ces préoccupations, nous traiterons ce sujet en deux parties distinctes. Partant du postulat selon lequel les dépenses de parrainage constituent des charges d'exploitation, nous verrons leur traitement au regard des impôts directs ; la même étude sera effectuée concernant les sommes reçues dans le patrimoine du bénéficiaire (Partie 1). Puis, nous soulignerons la complexité du régime de la TVA attachée aux recettes de parrainage (Partie 2).

PREMIERE PARTIE-. LE PARRAINAGE ET LES IMPOTS DIRECTS

CHAPITRE 1. LE TRAITEMENT FISCAL DE L' AIDE FINANCIERE

Les conditions de forme de la déductibilité des dépenses de parrainage ne soulèvent que très peu d'interrogations. Alors que celles tenant au fond un plus long développements.

Les dépenses engendrées par l'opération de parrainage constituent une charge déductible pour le parrain (Section 1), et une recette imposable pour le sponsoré (Section 2).

SECTION 1. UNE CHARGE DEDUCTIBLE POUR LE COMMANDITAIRE

Les dépenses de parrainage revêtent le caractère de charge pour le commanditaire. Cependant, pour être déductibles elles doivent remplir certaines conditions (§1). Les opérations concernées par la déduction sont plus largement admises en la matière (§2).

§1. LES CONDITIONS DE LA DEDUCTION

Le commanditaire doit se soumettre aux conditions de forme (A) et de fond (B) afin de prétendre à la déductibilité de ses dépenses de parrainage.

A. LES CONDITIONS DE FORME DE LA DEDUCTIBILITE DES DEPENSES DE PARRAINAGE

Les dépenses exposées par une entreprise doivent, pour être déductibles, répondre à des conditions légales de droit commun. Il en est ainsi des dépenses de parrainage, qui sont assimilées à des dépenses de publicité classique selon une réponse ministérielle du 9 août 1982²⁶. Cette solution trouve aujourd'hui son

²⁶ Rép. Min n°6857. René OLMETZ. JOAN Q 9 août 1982 p. 3304

fondement dans l'article 39-7° du code général des impôts issu de la loi du 23 juillet 1987 relative au mécénat, aux termes duquel « sont déductibles au titre de charges d'exploitation les dépenses engagées dans le cadre de manifestations [...] lorsqu'elles sont exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation ».

La question de la condition de forme ne soulève pas de difficultés majeures. De la même manière que les autres charges d'exploitation de l'entreprise, les dépenses de parrainage doivent faire l'objet d'une comptabilisation régulière. De plus, elles doivent être appuyées par des justificatifs.

Notons en outre, que l'article 240-1 et -2 du Code Général des Impôts prévoit l'établissement d'une déclaration spéciale des commissions, courtages, ristournes, honoraires et autres rémunérations versées par une personne physique ou morale dans l'exercice de sa profession, et ce même si le bénéficiaire, en l'espèce la personne parrainée, est imposée hors de France.

A défaut d'une telle déclaration, le parrain, est sanctionné d'une amende de cinq francs par omission avec un minimum de 200 francs, auquel il faut ajouter l'interdiction de déduire la somme engagée au titre des dépenses d'exploitation.

Cette déclaration revêt dès lors une importance cruciale pour l'entreprise parrain, puisque, ces sommes sont souvent pharamineuses.

Cette déclaration spéciale doit être établie sur un imprimé DAS 2.

B. LES CONDITIONS DE FOND DE LA DEDUCTIBILITE DES DEPENSES DE PARRAINAGE

La question de la déductibilité des dépenses de parrainage a connu une réelle évolution dans la doctrine administrative, conduisant à une reconnaissance légale des dépenses de parrainage en tant que telles.

a) L'assimilation des dépenses de parrainage aux dépenses de publicité

La doctrine administrative a dans un premier temps assimilé les dépenses de parrainage aux dépenses de publicité dite classique pour admettre leur déductibilité. Cette admission à la déductibilité a été inspirée, voire imposée par

une demande virulente des praticiens de ce type d'opérations. Cette forme de lobbying a été plus forte en matière de parrainage sportif, mais aussi dans le domaine culturel et de la production artistique.

Une note de l'administration fiscale en date du 12 avril 1985²⁷ fait droit à ces requêtes et postule à cette assimilation se fondant sur les liens étroits de ces deux pratiques commerciales.

Aux termes de cette note, lorsque le parrainage s'exerce dans ces trois domaines (culturel, artistique et sportif), les dépenses engendrées dans le cadre du premier peuvent sous certaines conditions « être assimilées à des dépenses de publicité exposées dans l'intérêt de l'exploitation ».²⁸

L'administration souligne dans cette note que « bien que n'ayant pas pour objet de recommander les produits ou les services commercialisés par l'entreprise [...] concernée, ces dépenses sont destinées à promouvoir son image de marque »²⁹.

L'administration fiscale, posait alors un principe de déductibilité des dépenses de parrainage au titre des charges d'exploitation, mais cette admission n'était que partielle, étant donné qu'elle ne recouvrait pas tous les champs d'activité possible de ce type d'opération.

Elle admettait de manière explicite que l'intérêt de l'entreprise, condition majeure de la déductibilité n'était remplie que dans le cadre des opérations de parrainage ayant lieu dans le domaine culturel, artistique et sportif.

Par ailleurs pour prétendre à cette faculté de déduction, l'entreprise devait être « identifiée sur le générique d'un film, sur une bande annonce, sur des affiches, lors de messages radiophoniques ».³⁰

²⁷ 4 c 4-85

²⁸ H. LENA : op. cit. n°1

²⁹ note du 12 avril 1985.

³⁰ note du 12 avril 1985

L'admission des dépenses de parrainage au titre des charges déductibles s'est par conséquent fait par référence et par assimilation aux dépenses de publicité. L'administration fiscale souligne néanmoins la nécessité pour ces dépenses de répondre aux conditions générales, de droit commun de la déductibilité.

En outre une condition spécifique devait être remplie, celle du rapport normal de la dépense avec le chiffre d'affaires de l'entreprise versante et l'avantage attendu.

Elle entendait semble t-il prévenir les risques de rémunérations occultes.³¹

A juste titre la doctrine a souligné les insuffisances de cette note administrative.

L'administration ne vise dans cette note que les dépenses engagées dans les trois domaines. Dès lors, lorsqu'une entreprise engage ses deniers dans une opération qui se trouve hors de ces domaines, cette charge pouvait-elle être déduite de la même manière ou alors était-elle exclue ? Dans cette dernière hypothèse, les entreprises parrains restaient face à une incertitude. Elles pouvaient effectuer l'opération comptable de déduction puis voir la somme déduite réintroduite dans son résultat fiscal par l'administration fiscale, avec les conséquences qui s'y attachent. Il en était ainsi des dépenses engagées dans le cadre d'opérations de parrainage dans le domaine philanthropique, sociales, humanitaires, pour lesquels il était fréquent de voir les entreprises intervenir.

Par ailleurs, admettre la déductibilité des dépenses de parrainage uniquement par assimilation aux dépenses de publicité, ne permettait pas d'appréhender toutes les particularités de l'opération. En effet, une dépense de publicité est obligatoirement une dépense monétaire, alors que l'opération de parrainage peut engendrer aussi bien une dépense monétaire qu'une dépense en nature. Dans ce dernier cas, l'incertitude demeurait encore. L'entreprise pouvait-elle procéder à l'amortissement de la dépense en nature ?

Enfin, cette note n'apportait aucune précision sur le devenir des dépenses qui pourraient revêtir le caractère somptuaire.

La solution apportée par la note administrative du 12 avril 1985 semblait par conséquent bien partielle, et les revendications en faveur de l'instauration d'un régime légal plus complet fusaient.

b) Les revendications en faveur d'une intervention légale

La note du 12 avril 1985 était une première pierre posée, mais restait insuffisante.

Les représentants du mouvement mécénal ont réclamé avec force la légalisation des principes contenus dans la doctrine administrative, mais aussi une avancée dans l'éclaircissement des aspects qui restaient incertains.

Les revendications de ce mouvement ont fait l'objet de deux rapports.

Le premier présenté par Monsieur PERRIN³². L'auteur oeuvrait dans le sens de la légalisation des principes contenus dans la note du 12 avril 1985, mais voulait que le législateur aille au-delà. Selon Monsieur PERRIN, le principe de la déductibilité devait s'étendre aux opérations qui ne comportaient pas de contreparties directes et visibles, les opérations « discrètes ». Cette revendication portait à admettre au titre des dépenses déductibles les charges de l'entreprise parrain dont le nom n'apparaissait pas expressément sur les bandes annonces par exemple.

Cette exigence avait l'inconvénient de rendre encore plus faible la distinction entre le parrainage et le mécénat. En effet, la déductibilité des dépenses de mécénat est conditionnée, entre autres, à la discrétion de l'entreprise, dont le nom ne doit pas apparaître de manière flagrante.

³¹ H. LENA, op. cit. n°1

³² A. -D. PERRIN, « Le mécénat français, Rapport général », cité par H. LENA, op. cit. n° 1, p. 203

Selon lui, elle avait pour conséquence d'admettre un contrôle à priori de l'administration fiscale sur la gestion de l'entreprise, et plus exactement sur sa stratégie de communication. Il était par conséquent plus juste d'imposer un contrôle à posteriori de l'administration sur une opération qui devait relever de la gestion de l'entreprise et donc sous le seul pouvoir du gérant.

Un second rapport postulait à une évolution légale de la question.

Le rapport PEBEREAU³³, postulait au même titre que le premier à admettre la décision de recourir au parrainage, au nombre des décisions de gestion normale de l'entreprise. « Décision à la discrétion des dirigeants, sous le contrôle des différentes instances sociales ».

Selon ce dernier, les dépenses de parrainage devaient être considérées comme des dépenses d'exploitation ordinaires et traitées comme telles, à moins que le chef d'entreprise décide de le ranger au titre de dons.

Ces revendications doctrinales ont trouvé un écho législatif, dans la loi du 23 juillet 1987. Les parlementaires ont admis la déductibilité de ces dépenses en tant que telles en non plus par assimilation aux dépenses publicitaires. L'article 10 de la loi du 23 juillet 1987 introduit dans l'article 39-1 du Code Général des impôts, ajoute un 7° qui pose en termes explicites ce principe légal.

La déductibilité des dépenses de parrainage reste soumise aux conditions de droit commun des charges d'exploitation, mais aussi à des conditions particulières.

c) Les conditions générales légales de fond

Les dépenses de parrainage pour être déductibles doivent respecter les conditions de fond générales qui s'imposent à toutes les charges d'exploitation. La dépense doit être effective pour l'entreprise parrain et traduire une diminution de

³³ cité in H. LENA, op. cit. n°1

son actif net. Imposer cette condition revient à interdire la déduction des pertes qui ne sont pas supportées par l'entreprise, mais essentiellement celles qui se traduisent par l'entrée à l'actif immobilisé d'un nouvel élément.

Il en sera ainsi par exemple du prix d'acquisition d'un bien immeuble. Ne doivent pas être prises en compte les augmentations de la valeur d'actif d'un élément immobilisé ou bien encore les dépenses ayant pour contrepartie la disparition d'une dette au passif.

Selon la doctrine, cette condition a pour effet d'interdire au parrain la déduction en une seule fois des résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées, des dépenses afférentes à l'acquisition, à la création ou à l'augmentation de la valeur d'une immobilisation.³⁴

Cette restriction n'est pas aussi restrictive qu'elle y paraît. En effet, les dépenses qui se traduiront par l'entrée à l'actif immobilisé d'un élément acquis par le parrain dans le cadre de l'opération de parrainage, à condition de se déprécier avec le temps, pourront être déduite par le biais de la technique de l'amortissement.

Par ailleurs, la dépense doit être comprise au nombre des charges de l'exercice au cours duquel elle a été engagée. D'après l'administration, pour revêtir ce caractère la dépense doit être certaine dans son principe et déterminée dans son montant. La dépense doit correspondre à une gestion normale.

Le législateur a exigé de manière expresse que ladite dépense soit engagée dans l'intérêt direct de l'entreprise. Cette dernière exigence a suscité des interrogations chez les praticiens. Comment apporter la preuve d'un intérêt direct de l'entreprise ?

Cette question pratique n'est pas restée en suspens, loin de là, le législateur

y ayant apporté une réponse claire. Il considère la condition remplie dès lors que :

- « l'identification de l'entreprise qui entend promouvoir son image de marque dans le cadre du parrainage est assurée. Peu importe à cet égard le support qui permet cette identification (affiches, annonces de presse, effets médiatiques, etc.)

- les dépenses engagées sont en rapport avec l'avantage attendu par l'entreprise. Celle-ci doit être en mesure de justifier que les charges supportées à l'occasion d'une action de parrainage ne sont pas excessives eu égard à l'importance de la contre partie attendue. Cette justification résulte de l'analyse des circonstances de fait et de l'application des critères doctrinaux et jurisprudentiels existants ». ³⁵

Cette condition était habituellement exigée par l'administration elle-même.

Le législateur en posant expressément cette exigence, la place au rang de condition essentielle, principale. L'appréciation de ce critère est déterminée par l'administration dans son instruction du 26 février 1986.

D'après cette instruction, l'intérêt de l'entreprise est assurée lorsque son identification est possible. Identification « peu importe le support ». Il peut s'agir d'affiches, d'annonces de presse, effets médiatiques. Sur ce point l'administration fiscale reprend au mot près la note du 12 avril 1985.

Le souci du « vide » (juridique ?) a été souligné par la doctrine. Selon Monsieur LENA, l'appréhension par le fisc des dépenses de mécénat ainsi que le comportement des entreprises mécènes vont s'en trouver modifié. Certaines opérations ne rentreront dans aucun des cadres légaux de déduction, dons parrainage ou mécénat. Les entreprises concernées se tourneront plus facilement vers un mécénat promotionnel, c'est-à-dire vers le parrainage, qui répond plus fondamentalement à la logique d'exploitation, qui doit constituer le moteur

³⁴ H. LENA, op. cit. n°1

³⁵ Doc. Adm. 4 C 473, n°9, 1^{er} octobre 1992

premier des actions des entreprises.

d) La condition spécifique de la déductibilité des dépenses de parrainage

Il appartient au parrain de démontrer que la dépense engagée dans le cadre de l'opération de parrainage est proportionnelle à l'avantage qu'il en attend (1). A défaut, celle-ci risque d'être qualifiée d'acte anormal de gestion (2).

1-. Les dépenses doivent être en rapport avec l'avantage attendu par l'entreprise ou l'impératif de proportionnalité

Cette exigence est inspirée de la note du 12 avril 1985 qui imposait que les dépenses de parrainage soient en rapport avec le chiffre d'affaire de l'entreprise parrain. Au cours des discussions parlementaires le gouvernement s'est engagé à ce que l'administration ne la retienne pas au nombre des conditions de déductibilité des dépenses de parrainage.³⁶

Cet engagement a été respecté, du moins en théorie.

Il demeure que l'entreprise doit être en mesure de justifier que les charges supportées à l'occasion d'une action de parrainage ne sont pas excessives eu égard à l'importance de la contrepartie attendue. Cette justification doit résulter de l'analyse des circonstances de fait et de l'application de critères doctrinaux et jurisprudentiels existants.

En pratique, il suffira à l'administration de prouver que la dépense engagée dans l'opération de parrainage est trop importante eu égard au résultat d'exploitation pour en refuser la déduction fiscale, au motif qu'elle serait contraire à l'intérêt direct de l'entreprise.

Il ne s'agit pas ici des seuls problèmes posés par cet impératif administratif de proportionnalité des dépenses par rapport à l'avantage attendu.

³⁶ J.O. A.N., 8 juillet 1988, p. 370

En effet, lorsqu'une entreprise s'engage dans une opération de parrainage, elle ne peut à l'avance déterminer avec certitude l'avantage qui en résultera. Ce type d'opération est caractérisé quant à son résultat par une part irréductible d'aléa.

Il est malaisé pour un parrain soutenant une personne engagée dans une compétition sportive quelle qu'elle soit de prévoir à l'avance ses performances.

Les parrains peuvent bien entendu recourir à des études permettant, de mesurer l'impact médiatique de leurs actions et envisager les retombées commerciales positives. Néanmoins, aucune étude aussi poussée soit-elle, ne peut assurer au parrain que le sportif sur lequel il mise remportera la compétition dans laquelle il s'engage.

Monsieur MARTIN³⁷ propose d'indiquer dans les contrats de parrainage l'obligation pour le parrainé d'assumer une promotion du parrain, ou bien encore d'insérer l'action de sponsoring dans une campagne de publicité classique. La première proposition semble aller dans le sens même de l'opération de parrainage, tandis que la seconde tend à mêler deux opérations aux limites fragiles et par conséquent à cacher l'originalité que peut représenter la première.

Dans tous les cas, les dirigeants devront avoir pour souci de veiller à agir dans l'intérêt direct de la société. Dans le cas contraire, ils risquent la sanction de l'acte anormal de gestion.

2-. Le risque de l'acte anormal de gestion

L'entreprise qui se propose de s'engager dans une opération de parrainage, devra veiller au respect de toutes ces conditions, au risque d'être sanctionnées par l'administration fiscale par le biais de l'acte anormal de gestion.

³⁷ J. L. MARTIN, « L'entreprise et le régime fiscal de la dépense de parrainage », Cah. Dr. Ent. 1990-2 p. 22

Ce risque est essentiellement encouru lorsque les dirigeants en mal de réaliser leurs ambitions sportives ou leurs fantaisies compétitives utiliseront les fonds de leurs entreprises afin de subventionner l'achat du matériel nécessaire à la réalisation de leurs fins.

Un arrêt du Conseil d'Etat en date du 4 novembre 1983³⁸ est sur ce point très démonstratif. En l'espèce, le gérant d'une société immobilière avait fait supporter à l'entreprise les frais résultant de sa participation et de celle d'un ami, à un tour de France automobile. En contrepartie, ils avaient décoré l'automobile avec des inscriptions publicitaires de marques de voitures avec lesquelles la société était liée. Le Conseil d'Etat considérant ces dépenses engagées dans l'intérêt direct et personnel du dirigeant les a qualifiés d'acte anormal de gestion. L'administration fiscale a par conséquent pris soin de réinjecter dans le résultat fiscal les sommes ainsi retranchées.

Les cas d'abus flagrants ne sont pas rares en la matière.

En 1981, le Conseil d'Etat³⁹ avait retenu la qualification d'acte anormal de gestion dans une hypothèse où une société avait engagé des dépenses afin de soutenir un club sportif. Or, il s'est avéré que le président du club n'était autre que le principal actionnaire et dirigeant de la société parrain.

La position des juges du fond est identique. Ils retiennent la qualification d'acte anormal de gestion dans des cas similaires. Ainsi de la Cour administrative d'appel de Nancy dans un arrêt du 20 février 1991⁴⁰. Le gérant d'une SARL qui fabriquaient des installations téléphoniques, ainsi que son épouse étaient passionnés de courses automobiles. Pour assouvir leur passions, ils financent l'achat d'une automobile qui leur servira pour une compétition avec les deniers de la société. Pour que l'acte soit considéré comme répondant à l'intérêt de la société, le gérant prend soin d'apposer le nom de la société sur

³⁸ RJF, janvier 1984, 15, JCP éd. G 1984, I 13008

³⁹ CE, 15 janvier 1982, RJF mars 1982, n°241

l'automobile. La cour administrative d'appel estime cela insuffisant et qualifie l'acte d'anormal.

En d'autres cas, l'abus semble moins flagrant, et les tribunaux doivent se référer aux circonstances de fait de chaque espèce. La haute juridiction a admis la déductibilité des dépenses engagées par le principal actionnaire d'une société parrain dont il était aussi le directeur général. La cour a pris en compte les « capacités incontestées » de l'actionnaire dans l'activité parrainée, mais aussi le fait que lesdites dépenses ne représentaient que le quart de son budget publicitaire, lui-même égal à 4% du chiffre d'affaires.⁴¹

§2-. LES OPERATIONS CONCERNEES PAR LA DEDUCTION

Aux termes de l'instruction administrative du 26 février 1986 précitée, les déductibilité des dépenses de parrainage n'est pas conditionnée par la forme sous laquelle elles ont été exposées (A). Contrairement au régime général de la déductibilité des charges d'exploitation, les dépenses de parrainage qui revêtent un caractère somptuaire ne perdent pas leur caractère déductible (B).

A-. LA DEDUCTIBILITE DES DEPENSES INDEPENDAMMENT DE LEUR FORME

La doctrine administrative telle qu'elle issue de l'instruction administrative du 26 février 1986 a semble t-il préféré une conception restrictive de la notion de parrainage, à l'instar de celle issue de la note du 12 avril 1985.

Il ressort des ses commentaires sur l'article 10 de la loi sur le développement du mécénat, que les seules dépenses à prendre en compte, sont

⁴⁰ Droit fiscal 1992, n°51 comm. 2387

⁴¹ CE 21 janvier 1991, RJF 3/91, n°258

celles « destinées à promouvoir l'image de marque de l'entreprise ». ⁴² Cette doctrine a pour mérite de faire correspondre parfaitement les domaines du mécénat désintéressé et du parrainage quant aux déductions possibles par les entreprises.

Les dépenses concernées peuvent être engagées sous une forme indifférente à l'administration fiscale, qui a exposé une liste non limitative des celles susceptibles d'entrer dans le champ d'application de l'article 39-1 7° du CGI. ⁴³

Le caractère non limitative de la liste tient à l'utilisation de l'adverbe « notamment » par l'administration. D'après celle-ci, les dépenses comprennent « notamment » :

- « les versements effectués au profit des organisateurs des manifestations parrainées par l'entreprise (associations, clubs, comités, etc...) »
- les charges et frais de toute nature supportées à l'occasion de ces manifestations.

Il s'agira par exemple de la mise à disposition de moyens techniques ou de personnel

- les rémunérations ou versements de frais versés à des personnes du monde sportif, culturels ou artistique qui participent directement ou indirectement aux actions mentionnées à l'art 39-1-7° » ⁴⁴.

Cette liste, non limitative, fait ressortir un élément essentiel, la dépense peut prendre la forme d'un paiement en numéraire ou d'un paiement en nature. Dans la seconde hypothèse, l'opération engendrant la dépense peut être appréhendée par le fisc soit tant qu'opération de livraison de biens, soit en tant que prestation de service ⁴⁵.

⁴² Instr. Adm. du 26 février 1988, n°137

⁴³ Instr. 26 février 1988, op. cit. n°41

⁴⁴ Instruction du 26 février 1988, n°137 op. cit. n°41

⁴⁵ H. LENA, op. cit. n°1

B-. LES DEPENSES A CARACTERE SOMPTUAIRES SONT DEDUCTIBLES

Le droit commun de la déductibilité des charges exposées par l'entreprise, exclut en principe du droit à déduction les dépenses ayant le caractère somptuaires.

Ce principe est posé à l'article 39-4 du CGI. Par nature sont donc exclus de ce droit les dépenses afférentes à l'achat, la location ou toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de yacht ou de bateaux de plaisance⁴⁶. Cependant ces dépenses ouvriront droit à déduction si elles entrent dans le cadre d'une opération de parrainage.

Cette exception a été introduite par la doctrine administrative fiscale⁴⁷. Selon elle, « par exemple », sont « susceptibles de bénéficier de l'article 39-1 -7°, les dépenses de toute nature résultant de l'achat, de la location, ou de toute autre opération en vue d'obtenir la disposition de bateaux spécialement équipés pour la course et utilisés exclusivement à des fins de promotion de l'entreprise ou de ses produits ». La solution s'applique dans les mêmes termes aux dépenses d'entretien afférentes à ces biens.

Bien entendu la brèche ouverte par l'administration n'est pas exclusive de toute condition. En effet, elle impose que les biens acquis présentent certains caractères, en vue du but poursuivi en principe par l'opération de parrainage.

Néanmoins, cette exception n'est pas sans conséquence, étant donné que le sponsoré aura moins de réticence à investir dans du matériel perfectionné, facilitant la victoire du parrainé, tout en étant certaine de la déductibilité de la somme engagée.

Dans le même esprit, si en principe, les dépenses afférentes à l'acquisition de voitures particulières ne sont pas admises en déduction par la technique de

⁴⁶ Lamy fiscal 2000, n°429

⁴⁷ instr. du 26 février 1988, op. cit. n°41

l'amortissement pour la fraction supérieure à un certain seuil⁴⁸, dans le cadre du parrainage, la règle est neutralisée, au même titre que la règle relative au loyer d'une voiture particulière.

Cette exception à la non-déductibilité des dépenses somptuaires admise par l'administration fiscale, est très importante, d'une part pour les raisons exposées plus haut, mais encore pour une raison pratique. En effet, antérieurement à l'instruction du 26 février 1988, pour échapper à la règle concernant l'exclusion des dépenses somptuaires de la déduction, les sociétés parrain créaient des sociétés filiales ou faisaient appel à des sociétés ad hoc, dans le seul but de réaliser une opération de parrainage (en général dans le domaine des courses automobiles et nautiques) dont les sommes engagées seraient de droit déductibles; cette pratique appelée par la doctrine « le sponsoring par société interposée »⁴⁹ semblait incontournable. L'objectif était d'isoler l'activité de sponsoring au sein d'une entité juridique distincte du sponsor; cette entité avait pour objet soit, la réalisation d'un événement sportif, soit, l'acquisition ou la construction d'un prototype, véhicule ou bateau, utilisé par le parrainé.

L'entité chargée de la mission, pouvait emprunter le statut juridique de filiale de la société sponsor, ce fut le cas de Renault course, filiale de Renault. Les sponsorisés eux-mêmes, pouvaient créer une société dont ils devenaient gérants, associés ou dirigeants.

Le fonctionnement de ce montage juridique était assez simple. La société parrain versait de l'argent à la société interposée, versement qui prenait la nature d'honoraires ou de frais de publicités, dont le montant était déductible à priori.

Les sommes reçues par l'entreprise interposée étaient des produits imposables selon la législation applicable. Elles servaient à l'acquisition ou à la construction du matériel nécessaire à l'opération de parrainage envisagée par les

⁴⁸ 120.000 pour celles mises en circulation à compter du 1^{er} novembre 1996, 100.000 pour celles immatriculées entre le 1^{er} novembre 1996 et le 31 octobre 1996, 65.000 pour celles immatriculées entre le 1^{er} janvier 1988 et le 31 octobre 1993.

⁴⁹ M. CHADEFaux, op. cit. n°4

deux compères. Etant donné l'objet social de la société interposée, et conformément à la législation fiscale, ces dépenses ne tombaient pas sous le coup de l'article 39-4 du CGI.

Ce montage juridique, courait le risque d'être qualifié d'abus de droit. Il suffisait à l'administration de prouver la montage, ou bien alors que ladite dépense n'entre pas dans le strict cadre de l'objet social de l'entreprise interposée, pour que la sanction de l'article 39-4 du CGI s'applique.

Le changement de position de l'administration fiscale rend par conséquent inutile cette pratique⁵⁰.

SECTION 2-. L'IMPOSITION DE LA RECETTE FINANCIERE CHEZ LE PARRAINE

Les sommes versées par le parrain constituant des charges déductibles pour lui, entrent dans le patrimoine du parrainé et constituent à ce titre des revenus imposables. Plusieurs distinctions vont devoir être faites afin d'étudier l'imposition de cette recette financière chez le sponsoré. Tout d'abord ce dernier peut être une personne physique (§1) ou morale (§2) résident fiscal français ou étranger.

§1-. LE PARRAINE EST UNE PERSONNE PHYSIQUE

Qu'il soit résident français (A) ou non résident fiscal français (B), le droit fiscal n'est pas indifférent à l'arrivée de cette nouvelle ressource financière chez le parrainé.

A-. LE PARRAINE EST UN RESIDENT FISCAL FRANÇAIS

Définissons la notion de résident fiscal français(a) avant de distinguer le traitement fiscal de la recette selon que le parrainé ait la qualité de salarié (b) ou

⁵⁰ H. LENA, op. cit. , n°1

de travailleur indépendant (c). Distinction rendue nécessaire face au fait que le sportif ou l'artiste est fréquemment étranger ou vit à l'étranger. Les règles de la territorialité fiscale ne sont donc pas à exclure.

a) La notion de résident fiscal français et ses conséquences

En droit conventionnel on fait référence à la notion de résident fiscal, tandis qu'en droit interne on parle de domicile fiscal⁵¹. Ces deux notions désignent le même concept. Il s'agit d'un critère à partir duquel est déterminé l'Etat qui appréhendera les revenus d'une personne.

En droit Français, le domicile fiscal n'est pas une référence au domicile de la personne, ni à sa nationalité. Il s'agit du foyer de celle-ci, c'est-à-dire, le lieu où elle habite normalement et où se trouve le centre de ses intérêts familiaux. A défaut de pouvoir le déterminer ainsi, on se réfère à des critères subsidiaires tels que le lieu de séjour principal ou le centre de ses intérêts économiques. La méthode utilisée par la France est inspirée de la convention modèle de l'OCDE.

La notion de résidence fiscale est utilisée lorsque le contribuable risque d'être soumis à une double imposition. Les conventions fiscales prévoient une série de critères qui s'appliquent dans un ordre déterminé afin de désigner l'Etat qui appliquera sa législation fiscale au revenu en question.

Ces critères sont le foyer d'habitation permanent, le centre des intérêts vitaux en tenant compte des intérêts familiaux et économiques du contribuable, le séjour habituel. Celui de la nationalité n'est retenu qu'en dernier ressort⁵².

⁵¹ Article 4 du CGI

⁵² CE, 5 mars 1971, DF 1971, com. 1136 : cet arrêt illustre parfaitement l'application de ces critères conventionnels dans l'ordre de priorité. Le dernier ayant trouvé application étant donné l'inefficacité des premiers.

b) L'existence d'un contrat de travail

Le contrat de parrainage, sur le plan juridique, est soumis aux règles générales de la formation des contrats. Aucune législation, ni jurisprudence, n'impose une forme quelconque aux parties, qui en vertu du principe de la liberté contractuelle peuvent choisir celle qui leur convient. Par conséquent, il n'est pas rare de trouver des personnes parrainées ayant la qualification de salarié.

Cette qualité engendre, bien entendu, l'application des règles du code du travail audit contrat.

Il est ainsi courant que les cyclistes professionnels soient les salariés des groupes extra-sportifs qui les emploient, lesquels sont organisés dans le cadre du statut associatif par les entreprises commerciales qui ont décidé de pratiquer le parrainage dans le domaine du sport cycliste⁵³. La relation salariale se caractérise principalement par un lien de subordination du salarié vis à vis de son employeur. D'autres critères peuvent être retenus pour qualifier une telle relation. En effet, le critère de la subordination n'est pas toujours évident, certains salariés, dont font partie les parrainés, ne sont pas réellement soumis à leur employeur dans le cadre de l'exécution de leurs obligations, ils disposent d'une certaine autonomie.

Le juge n'est pas tenu par la qualification employée par les parties, et peut si la circonstance le permet donner une autre qualification au contrat. La jurisprudence analyse les circonstances de fait afin de redonner au lien contractuel sa véritable qualification. Ainsi le fait que le parrain donne de consignes très strictes au parrainé qui ne peut s'en écarter, le fait de le soumettre à des horaires précis, la durée du contrat, l'exclusivité de la collaboration, le programme des activités auquel s'engage le parrainé, sont autant de signes qui permettent de retenir une telle qualification juridique.

⁵³ H. LENA, op. cit. n°1

Dès lors que la qualification de contrat de travail est retenue par les parties ou, le cas échéant, par le juge, la rémunération financière perçue par le parrainé est qualifiée de salaire. Sur le plan fiscal, le parrainé est soumis en principe aux règles d'imposition des revenus salariés des personnes physiques. La recette entrera dans la catégorie des traitements et salaires et contribuera à la détermination de l'impôt sur le revenu dû par le parrainé-salarié.

Cela ne soulève pas de grandes difficultés théoriques ou pratiques. Les règles habituelles s'appliquent.

Il faut en outre mettre en lumière les particularités tenant à certaines catégories de salariés. Notamment les artistes du spectacle.

Le code du travail pose une présomption de salariat concernant cette catégorie de professionnels. L'article L 762-1 alinéa 1 dispose « tout contrat par lequel une personne physique ou morale s'assure, moyennant une rémunération, le concours d'un artiste du spectacle en vue de sa production est présumé être un contrat de travail dès lors que cet artiste n'exerce pas cet activité, objet de ce contrat, dans des conditions impliquant son inscription au registre du commerce .

Cette présomption est cependant simple, elle peut être combattue par la preuve contraire. Cependant, le code spécifie, à l'alinéa 2 du même article, que toutes les preuves ne sont pas admissibles. Ainsi, le mode de rémunération, la qualification donnée par les parties à leur relation, le fait que l'artiste conserve sa liberté d'expression de son art ou qu'il soit propriétaire du matériel utilisé et qu'il emploie lui-même une ou plusieurs personnes pour le seconder dès lors qu'il participe personnellement au spectacle ne sont pas de nature à faire tomber la présomption de salariat de ces professionnels⁵⁴.

⁵⁴ Soc., 30 juin 1988, D. 1989, Somm. 164, obs. P. FIECHI-VIVET; Soc, 1^{er} oct. 1992, Dr. trav. 1992 n°11, p. 6

L'alinéa 3 du texte précité fournit par ailleurs une liste non limitative des personnes considérées comme artistes du spectacle. Il s'agira "notamment" des artistes lyriques, chorégraphiques, dramatiques, des artistes de variétés, du chef d'orchestre.

En leur qualité de salarié, ces artistes du spectacle percevront une rémunération qui sera qualifiée de salaire. Cette rétribution peut provenir d'une opération de parrainage telle que définie plus haut.

Le code général des impôts permet à cette catégorie de professionnels soumis au régime de la déclaration contrôlée d'opter pour le régime d'imposition étalée de leur rémunération institué par l'article 100 bis en ce qui concerne « les bénéficiaires imposables provenant de la production littéraire, artistique ou scientifique ». L'imposition est alors établie sur la base de la moyenne de leurs recettes de l'année d'imposition et les deux ou quatre années précédentes.⁵⁵

La personne parrainée peut agir aussi à titre indépendant.

c) Le travail indépendant

La personne parrainée peut s'engager à organiser ou à participer à la manifestation concernée, et à accomplir les obligations relatives à la promotion de l'entreprise, moyennant une rémunération convenue, tout en conservant son autonomie, son indépendance juridique. Dans ce cas, elles se placent, non pas dans le cadre d'une relation contractuelle de travail, mais dans celui du travail indépendant. Le contrat ainsi conclu prend le caractère d'un contrat d'entreprise. Le parrainé aura la qualité de prestataire de service. Aussi bien sur le plan du droit du travail que sur le plan fiscal cette qualification n'est pas sans conséquences.

Le travail indépendant est une catégorie résiduelle ; en l'absence des critères permettant de retenir la qualification de contrat de salarié, le travail, la

⁵⁵ H. LENA, op. cit. n°1

prestation entre dans le cadre du travail indépendant. En 1994, le législateur a institué une présomption de non-salariat à l'égard des personnes qui se sont immatriculées à la sécurité sociale en qualité de travailleur indépendant. Cette présomption était simple et pouvait être renversée dès lors qu'il était établi que l'activité des intéressés les plaçait « dans un lien de subordination juridique permanent » à l'égard du donneur d'ordre. La loi n° 2000-37 du 19 janvier 2000 relative à la réduction négociée du temps de travail, dans le but de lever les ambiguïtés posées par cette présomption, la supprime.

Au niveau du droit du travail, le travailleur indépendant ne bénéficie pas des avantages légaux dont est titulaire le salarié, avantages dont la contrepartie est la subordination. A l'inverse il n'est pas subordonné, et par conséquent, est soumis à un régime moins protecteur vis à vis de son cocontractant.

Sur le plan fiscal, le même constat s'impose. Les revenus perçus à l'occasion de l'opération de parrainage par le bénéficiaire seront soit qualifiés de bénéfices industriels et commerciaux, soit de bénéfices non commerciaux.

La somme perçue par le bénéficiaire sera qualifiée de BNC ou de BIC en application des critères retenus par le droit fiscal. Il s'agira d'un bénéfice industriel et commercial, lorsque la personne exerce une activité commerciale. Les profits réalisés doivent résulter d'une activité professionnelle, c'est-à-dire, d'une activité permettant la réalisation d'opérations industriels ou commerciaux pour son propre compte et à but lucratif. Dans ce cas, le bénéficiaire sera soumis à certaines obligations comptables et déclaratives⁵⁶. Il pourra en ce cas être soumis au régime normal⁵⁷ ou au régime simplifié⁵⁸, à moins de préférer adhérer à

⁵⁶ doc. adm. 4F 1111, 1^{er} décembre 1993

⁵⁷ doc. adm. 4G 331,15 mai 1993 : le régime normal est le régime de droit commun appelé aussi régime du bénéfice réel auquel sont soumises les sociétés qui relèvent de l'IR dans la catégorie des BIC ou de l'IS dès lors qu'elles réalisent un certain chiffre d'affaires.

⁵⁸ soumission de plein droit aux entreprises dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas un certain montant. Néanmoins, ces entreprises peuvent opter pour le régime normal, ce qui engendre des obligations comptables plus lourdes.

un centre de gestion agréé.

La catégorie des BNC, est résiduelle. Lorsque les sommes concernées ne peuvent entrer dans aucune autre catégorie, elles entrent dans celles des BNC.

Pour être imposable au titre des bénéfices non commerciaux, les sommes concernées doivent avoir le caractère de revenu. Au sens du droit fiscal, cela signifie que la source de ces profits soit susceptible de renouvellement. Cette définition aurait eu pour effet d'exclure de cette catégorie la plupart des sommes dont la source se trouve dans une opération de parrainage . mais la jurisprudence fiscale n'est pas aussi stricte en ce domaine. En effet, les revenus ayant un caractère occasionnel ou accidentel, peuvent entrer dans la ladite catégorie. Cette précision revêt une certaine importance, car les opérations de parrainage ont plus un caractère événementiel que mensuel.

Un arrêt de la Cour administrative d'appel de Nantes en date du 19 octobre 1995⁵⁹, admet l'imposition au titre des BNC, les profits réalisés par un navigateur à la suite d'une victoire dans une course de voiliers, nonobstant la circonstance qu'il n'aurait effectué qu'une seule course au cours de l'année d'imposition.

Dans tous les cas les règles habituelles s'appliqueront.

Encore faut-il souligner la particularité des coureurs automobiles.

Lorsque la prestation exécutée par le coureur constitue une action de parrainage (promotion de l'image de marque de l'entreprise parrain), l'administration la qualifie, à priori, de bénéfices industriels et commerciaux. Néanmoins, un tempérament peut être apporté ; ces revenus peuvent entrer dans la catégorie des bénéfices non commerciaux lorsque le parrainé accepte d'être imposé sous une cote unique à ce titre pour l'ensemble de ses revenus professionnels et que les opérations à caractère commercial qu'il a accomplies sont directement liées à l'exercice de l'activité non commerciale et constituent le

⁵⁹ n°93NT 00576, 1^{ère} chambre

prolongement de cette dernière⁶⁰.

La question qui s'est parallèlement posée par rapport à cette réponse CAILLE, fut celle des sommes perçues par les salariés en sus de la rémunération prévue dans le contrat de travail ayant pour objet une action de parrainage. Ces sommes devaient être revêtir le caractère de bénéfices commerciaux ou bien alors pouvait-on appliquer le principe posé dans la réponse CAILLE, c'est-à-dire permettre au salarié d'être imposé sous une même cote dans la catégorie des traitements et salaires. L'administration est restée muette sur ce point, de même concernant les tribunaux.

B-. LE PARRAIN PERSONNE PHYSIQUE NON-RESIDENT FISCAL FRANÇAIS

La course du Vendée Globe 2000/01 réunissait des français, mais aussi d'autres européens, notamment l'anglaise Hélène Macarthur. Les opérations de parrainage sont aussi nombreuses aujourd'hui et incontournables que qu'elles empruntent une dimension internationale. Cela n'est pas sans conséquences, notamment sur le plan fiscal. Les données du problèmes sont les suivantes. La personne parrainée est de nationalité française, l'entreprise parrain l'est aussi, mais le parrainé est installé dans un autre pays que la France. Ou à l'inverse, le parrainé de nationalité étrangère, réside en France. Ou plus simplement l'activité du parrainé a lieu en France. Comment seront appréhendées ces situations très variées par le droit fiscal. La position fiscale sera différente selon que l'on soit en présence d'une convention fiscale(A) ou non (B). il faut en plus envisager l'hypothèse selon laquelle, un intermédiaire est chargé de fournir les personnes qui réaliseront la prestation à l'entreprise parrain, et perçoit à ce titre une rétribution (C).

⁶⁰ Rép. CAILLE, J.O. A.N., 8 juin 1979, p. 4833, n°7490.

a) En présence d'une convention fiscale

Il ressort de l'article 164 du Code général des impôts qu'un revenu est de source française dès lors qu'il pour origine la France. Les situations posées précédemment ont souvent pour conséquence de dire applicable deux législations fiscales de manière simultanée. Cela engendre une double taxation du contribuable concerné. Pour éviter ces situations injustes, la France s'est liée par plus de quatre-vingt conventions internationales ayant pour objectif d'éviter la double imposition fiscale et d'organiser une protection des contribuables ainsi que d'établir une procédure de coopération administrative.

Certaines de ces conventions comportent des dispositions spécifiques applicables aux artistes et sportifs.

De telles conventions supposent que les Etats qui se lient adoptent les mêmes définitions, des diverses ressources à appréhender. Il existe divers modèles de conventions auxquels peuvent se référer les Etats, notamment celui de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et la fortune.

Les impôts visés sont spécifiés dans les conventions, mais en règle générale, il s'agit des impôts sur les traitements et salaires ainsi que les bénéfices non commerciaux.

Concernant les revenus entrant dans la catégorie des traitements et salaires, les conventions prévoient généralement que lorsque les revenus sont de source française, , ce sont les dispositions internes régissant ces revenus qui s'appliquent. Ainsi lorsque le revenus du parrain qui vit dans un autre Etat que la France, trouve son origine en France, par exemple parce que la société qui parraine y a son siège social, l'administration appliquera une retenue à la source.

Concernant les bénéfices non commerciaux, , c'est-à-dire, les revenus des personnes ne travaillant pas sous un état de subordination et dont l'activité ne rentre pas dans la catégorie des BIC, c'est en principe l'Etat de la résidence du

bénéficiaire qui dispose du pouvoir de taxer lesdits revenus.

A supposer que le parrainé a sa résidence dans un autre Etat que la France, cette dernière conserve le droit d'appliquer une retenue à la source desdits revenus dès lors que le bénéficiaire dispose en France d'une base fixe, c'est-à-dire d'une installation professionnelle permanente. Pour y exercer ses activités.

Le parrainage sportif et artistique étant particulièrement visé par les textes en général, les conventions n'échappent pas à cette règle. En effet, de nombreuses conventions visent cette activité. Cela marque sans doute l'importance que cette activité a prit au niveau international.

De manière presque unanime, le « pouvoir » fiscal est attribué à l'Etat sur lequel s'exerce l'activité, sans autre condition.

Par conséquent, dès lors que la manifestation parrainée a lieu en France, et que le sportif ou l'artiste a sa résidence fiscale dans un autre Etat lié par une convention à la France, l'administration fiscale française pourra appliquer la retenue à la source prévue par sa législation interne.

b) En l'absence d'une convention fiscale internationale

Dès lors qu'aucune convention internationale fiscale ne lie la France avec le pays où la personne bénéficiaire de la rémunération de source française, a sa résidence habituelle, il n'y a pas lieu de rechercher les règles autres qu'internes à appliquer à cette rémunération⁶¹. Ainsi par exemple du tour de France cycliste. La source de revenus est bien la France, dès lors les revenus perçus à cette occasion se verront appliqués les règles issues du code général des impôts.

La qualification fiscale donnée à cette rémunération dépendra du même code, de même concernant la base de calcul ou le taux.

Les rémunérations ayant le caractère de BIC sont imposées à l'impôt sur le revenu de droit commun faisant intervenir le quotient familial et le barème

⁶¹H. LENA, op. cit. n°1

progressif au sens de l'article 197-I du CGI.

Une retenue à la source devra être opérée par l'entreprise commanditaire installée en France dans le cas où la rémunération est qualifiée de bénéfices non commerciaux, et que le sponsoré n'a pas en France une installation professionnelle (article 182 B du CGI)

Si la rémunération a le caractère d'un salaire, l'article 182 A du CGI préconise, dans les mêmes conditions que précédemment, une retenue à la source calculé sur la base d'un tarif progressif, comportant trois taux, applicables, respectivement, à des fractions des sommes nettes soumises à retenue.

c) L'existence d'un intermédiaire entre le sponsoré et le parrain

Dans certains cas, la personne qui exécutera effectivement l'activité de parrainage ne contracte pas directement avec le parrain. Une troisième personne se chargera de nouer la relation entre les deux intéressés. Cet intermédiaire est généralement une personne morale installée à l'étranger, dans un Etat à fiscalité privilégiée au sens de l'article 238 A du CGI, afin d'éviter une pression fiscale estimée trop forte en France. Le sportif ou l'artiste par exemple aura la qualité de salarié vis à vis de l'intermédiaire. Ce dernier s'organise le plus souvent sous forme de :

- « agence de sports », chargé des intérêts du sportif
- « société d'artistes »
- « société ad hoc » constituée par un sportif ou un artiste de grande renommée ; le sportif ou l'artiste y exercera son activité en qualité de salarié ou de dirigeant⁶². Cette pratique assez fréquente aujourd'hui a pour but essentiel de faire échapper une bonne partie des rémunérations en cause de l'impôt français.

L'administration n'est pas sans moyens de défense. En effet, l'article 155A I du CGI, permet à celle-ci, dans l'hypothèse où la rémunération versée par l'entreprise est perçue par une « personne » établie ou domiciliée hors de France

⁶² H. LENA, op. cit. n°1

pour des services rendus par une personne domiciliée ou établie, d'imposer l'artiste ou le sportif directement à raison de la rémunération versée à la société qui l'emploie, le représente, ou qu'il dirige dans les cas suivants :

- lorsque la société tiers est domiciliée dans un pays à fiscalité privilégiée ;
- lorsque la personne qui rend les services possède en droit ou en fait le contrôle de l'intermédiaire société ou personne morale ;
- lorsque la personne morale qui rend les services n'établit pas que cette société ou personne morale exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de service.

La loi de finances pour 1980 a étendu ce dispositif du A de l'article 155 du CGI en ajoutant un B prévoyant que lorsque les services sont rendus en France par des personnes domiciliées hors de France. Avant la loi de finances pour 1980, l'administration recouvrait l'impôt par voie de rôle et non par ce système de retenue à la source.

§2-. LE PARRAIN EST UNE PERSONNE MORALE

Cette personne morale peut être une société, une association, ou des fondations à but lucratif ou non lucratif (A). La personne morale concernée sera soumise à l'impôt sur les sociétés; encore faut-il apprécier l'hypothèse de l'existence d'une convention internationale fiscale (B), et le risque d'évasion fiscale (C).

A-. LES PERSONNES MORALES CONCERNEES ET LEUR SOUMISSION A L'IS.

Les sociétés (a), les associations et les fondations à but lucratif (b) ou non lucratif (c) sont le plus souvent concernées.

a) Les sociétés

La personne morale bénéficiant de l'aide financière de parrainage peut être une société. A ce titre, les règles générales de droit commun utilisées pour

déterminer le régime d'imposition applicable aux profits des sociétés trouvent ici domaine à s'appliquer. Il faut encore distinguer selon la forme juridique de la société.

En présence d'une société de capitaux⁶³ bénéficiaire des sommes versées par le parrain, qu'il s'agisse d'une société anonyme, d'une société en responsabilité limitée, d'une société en commandite par actions, ou d'une société en commandite simple pour la part des bénéfices correspondant aux droits des commanditaires, les sommes perçues par le parrainé et qui lui ont été versées par le parrain en contrepartie de l'activité de parrainé à laquelle il s'est adonné, sont appréhendées par l'impôt sur les sociétés (article 206-1 du CGI).

Concernant les sociétés de personnes, par exemple, les sociétés en nom collectif, les sociétés civiles, ou les sociétés en commandite simple, qui ne sont pas passibles de l'impôt sur les sociétés, conformément aux règles propres qui leurs sont applicables, les sommes ainsi perçues et provenant du parrain entrent dans la catégorie de bénéfice ou de revenus suivant l'activité exercée par la société, c'est-à-dire celle dont fait état son objet social. Ces sommes ne seront pas imposées au nom de la société, mais au nom des associés personnellement à raison de leur part respectives dans celle-ci.

Il est à souligner que dans la plupart des cas ces sommes relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, et plus rarement des bénéfices non commerciaux.

C'est à juste titre que la doctrine attire l'attention sur un point très important concernant les sociétés en participation. Cette forme sociétaire se caractérise par (article 1871 du code civil) le fait que les associés décident de ne pas procéder à son immatriculation. Elle est par conséquent dénuée de personnalité morale.

Cette forme est fréquemment utilisée par les artistes du spectacles dans le but d'organiser certaines de leurs productions théâtrales, musicales ou autres.

En principe, les bénéfices réalisés par ces sociétés, devraient être imposés au nom des associés suivant leur part respectives dans le capital. Or, l'administration soumet à l'impôt sur les sociétés, la quote-part des bénéfices revenant à des associés non indéfiniment responsables ou dont l'identité n'est pas révélée⁶⁴.

Si la forme sociétaire n'est pas la plus fréquente à recueillir les rémunérations émanant d'une activité de parrainage, les associations et fondations semblent au contraire être les partenaires idéals. En effet, les artistes et sportifs se regroupent le plus souvent dans des organisations sous forme associative afin de développer leur activité.

b) Les associations et fondations

Ces deux formes de bénéficiaires sont les plus fréquentes qu'il s'agisse d'activités mécénales au sens propre du terme ou d'activités de parrainage auxquelles nous nous intéressons. De la même façon que les sociétés, l'appréhension des recettes qu'elles dégagent de ces activités de parrainage est fonction de la situation qu'elles occupent au regard de l'impôt. Le traitement fiscal de leurs revenus est fonction du caractère lucratif ou non de leurs activités, frontière qui n'est pas toujours étanche.

1-. Les associations et fondations à but non lucratif

L'association est un groupement de personnes « formé dans un but autre que celui de partager des bénéfices » (Loi du 1^{er} juillet 1901, article 1). Elle dispose de la personnalité morale à compter de son inscription à la préfecture. L'association

⁶³ doc. adm., 4H 1111, 1^{er} mars 1995

se différencie en principe de la société par la motivation qui anime ses membres, contrairement à la société dont le but principal est la recherche de bénéfices.

Cependant la doctrine souligne, à juste titre, la difficulté de distinguer ces deux formes juridiques de personne morales⁶⁵. En effet, il est fréquent de trouver des associations dans le domaine purement commercial. Mais nous ne rentrerons pas dans ce débat.

La fondation est définie par l'article 18 de la loi du 23 juillet 1987, précité, comme « l'acte par lequel une ou plusieurs personnes physiques ou morales décident l'affectation irrévocable de biens, droits ou ressources à la réalisation d'une œuvre d'intérêt général et à but non lucratif ». Elle dispose de la personnalité morale, et est dotée d'une capacité juridique plus large que celle d'une simple association. Il en existe deux catégories : les fondations d'entreprises, et les fondations reconnues d'utilité publique au nombre desquelles, la Fondation PASTEUR.

Les associations et fondations à but non lucratif bénéficient d'un régime fiscal privilégié (article 206-1 bis du code général des impôts tel qu'issu de la loi n°99-1172 du 30 décembre 1999). En effet, seules certaines de leurs ressources représentent un champ d'application à l'impôt. Il s'agit, entre autres, de celles provenant de la location d'immeubles et des revenus mobiliers autres que les dividendes de sociétés françaises. En revanche, tous les autres revenus dont bénéficient ces associations, y compris les cotisations sont exclus du champ d'application de l'impôt. Entrent dans cette catégorie les subventions, les dons, les recettes et les recettes de parrainage.

2-. Les associations et fondations à but lucratif

L'article 206-1 du code général des impôts dispose que « toutes les [autres] personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif... sont passibles de l'impôt sur les sociétés ».

⁶⁴ doc. adm., 4h 1111, 1^{er} mars 1995

⁶⁵ M. COZIAN, A. VIANDIER, FI. DEBOISSY, « Droit des sociétés », LITEC, 3^{ème} édition, 2000, n°19

L'administration fiscale a précisé que « les subventions et dons reçus de tiers, ainsi que les cotisations versées par les membres doivent être retenus pour déterminer les résultats imposables selon les règles de droit commun »⁶⁶.

Appliqués aux recettes de parrainage, ces principes ont pour conséquence fiscale de rendre imposables à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, toutes les sommes venant en rémunération d'une activité de parrainage exécutée par l'association ou la fondation qui se qualifient faussement de personnes morales non lucratives.

Les associations sportives sont très nombreuses, et par voie de conséquence les activités de parrainage mettant en cause les associations le sont aussi.

Leur mode de fonctionnement, a poussé la jurisprudence à les classer assez fréquemment dans la catégorie des organismes à caractère lucratif. Ainsi par exemple d'un arrêt du Conseil d ' Etat en date du 29 septembre 1982⁶⁷. En l'espèce, une association sportive, constituée sous le régime de la loi du 1^{er} juillet 1901, ayant pour objet et pour activités essentiels de promouvoir la pratique et le développement du football, ne se bornait pas à organiser des exercices d'entraînement et des compétitions pour ses membres « amateurs », mais organisait aussi, de façon habituelle des rencontres de football avec le concours d'une équipe comportant un certain nombre de joueurs professionnels recrutés et rétribués par elle. Ces rencontres avaient pour ambition d'attirer un public nombreux et procurer à l'association des recettes importantes provenant de billets d'entrée. Elle recourait, notamment, à toutes les formes de publicité.

Pour la haute juridiction administrative, l'association devait être regardée comme exerçant « l'activité d'entrepreneur de spectacles sportifs », étant donné qu'elle recourt à des méthodes commerciales analogues à ceux qui sont utilisées aux même fins par des organismes à but lucratif. De plus, le conseil d'Etat retient que « la circonstance que les recettes provenant de cette branche d'activité de l'association soient affectées par elle à la couverture des dépenses exposées pour

⁶⁶ instr. du 27 mai 1977, 4 H 2-77, n°39

⁶⁷ n°25-078, Dalloz 1984, IR, 180

l'entraînement des membres amateurs n'est pas de nature à l'exonérer de l'impôt sur les sociétés. L'association a été par conséquent exclue du domaine de privilège de l'article 207-1-5° du CGI , et soumise à l'impôt sur les sociétés.

B-. L'EXISTENCE ET LA PRESENCE D'UNE CONVENTION FISCALE INTERNATIONALE

L'hypothèse envisagée ici est la même que dans le cas où le bénéficiaire est une personne physique, résidente fiscale étrangère. La question qui se pose est celle de savoir si l'impôt sera perçu par le fisc français ou bien alors celui du pays où le bénéficiaire a sa résidence fiscale, sachant que chaque Etat a ses règles propres pour déterminer les cas où sa législation est applicable. Un tour d'horizon des systèmes fiscaux européens nous donne une petite idée de la disparité des législations. Certains Etats déterminent l'applicabilité de leurs législations fiscales en se fondant sur le siège social de l'entreprise, ainsi de la France, d'autres se focalisent sur le lieu de réunion des administrateurs, ainsi de l'Irlande, d'autres encore se réfèrent au lieu où le contrôle est effectivement exercé (Royaume-Uni). Lorsque les mêmes règles semblent s'appliquer, les taux et les bases de calcul ne sont pas identiques. Dès lors la question de l'existence ou non de la convention fiscale internationale n'est pas inutile.

En l'absence d'une convention fiscale, la doctrine considère que les rémunérations perçues par la personne morale étrangère, bénéficiaire, doivent être soumises à une retenue à la source. La retenue sera effectuée par l'entreprise parrain au bénéfice du fisc français. Cette retenue est appliquée dès lors que les règles fiscales françaises désignent la loi française applicable à la situation de fait.

En présence d'une convention fiscale, les stipulations de celle-ci s'appliqueront⁶⁸.

C-. LE RISQUE D'EVASION FISCALE

Ainsi que maintes fois souligné dans le cadre de cette étude, l'opération de parrainage, au même titre que bien d'autres aujourd'hui, ne mettent pas en scène que des personnes installées dans un unique et même territoire. D'autre part, la pression fiscale est jugée de plus en plus considérable en France. Par conséquent nombreuses sont les astuces permettant d'échapper à cette pression. L'évasion fiscale est une de ces réalités auxquelles le fisc français est sans cesse confronté aujourd'hui. En matière de parrainage, la technique est simple et identique à celle décrite pour les sociétés interposées.

L'administration fiscale appréhende la rémunération versée à la société étrangère, en imposant ladite somme en la personne de l'artiste ou du sportif qui a effectivement exécuté la prestation (art. 155A du CGI).

Les conventions fiscales internationales sont un très bon moyen de lutte contre l'évasion fiscale.

⁶⁸ Direction Générale des Impôts, Précis de Fiscalité

CHAPITRE 2-. LE TRAITEMENT FISCAL DE L'AIDE MATERIELLE DE PARRAINAGE

L'opération de parrainage recouvre divers aspects pratiques. Dans le premier chapitre nous avons analysé le traitement fiscal de l'aide apportée par le parrain, lorsque cette aide se concrétise par l'apport d'une somme monétaire. Dans le présent développement, nous partirons de l'hypothèse selon laquelle le commanditaire apporte une aide matérielle au parrainé. Cette aide matérielle peut revêtir diverses formes. Ce peut être dans le cas du parrainage sportif, un bateau de course, une automobile. Le parrainé se servira de ce bien pour effectuer l'opération de parrainage. Ces biens matériels sont en général très onéreux, et sans cet apport, nombreux sportifs, notamment, ne pourraient jamais réaliser leurs objectifs.

L'aide apporté par le parrain se fait en ce cas en nature. Après avoir acheté le matériel à l'aide duquel le parrainé mettre en avant l'image de la société, le parrain le transfèrera au parrainé.

Du point de vue fiscal et comptable, deux opérations seront appréhendées successivement. Dans un premier temps l'opération d'acquisition du bien matériel par le parrain (section 1), et dans un second temps l'opération de transfert du matériel au parrainé (section 2).

SECTION 1-. L'OPERATION D'ACQUISITION DU MATERIEL

L'acquisition du bien matériel, comme toute acquisition par une entreprise engendre des frais financiers, compensés par l'entrée dans l'actif de ce bien. La question pratique qui se pose alors, est celle de la déductibilité de ces frais d'acquisition (§1). Il y aura lieu d'appréhender l'opération d'acquisition sous l'angle du droit comptable (§2).

§1-. LA DEDUCTIBILITE DES FRAIS D'ACQUISITION

Le traitement des frais d'acquisition du bien matériel n'emporte pas l'application d'un régime spécifique par rapport au régime des aides financières (A), de la même façon que les frais qui recouvrent le caractère somptuaire (B).

A-. LES FRAIS D'ACQUISITION

Pratiquement, le schéma est simple. Le parrain, qui souhaite participer à une opération de parrainage, au lieu de simplement verser une somme monétaire à son partenaire, va procéder à l'achat du matériel à l'aide duquel ce dernier va exécuter ses obligations contractuelles, c'est-à-dire la promotion de l'image du parrain. Le bien ainsi acquis entre dans le patrimoine de l'entreprise parrain et non pas dans celui du parrainé. Cette acquisition engendre deux sortes de frais, frais d'achat et frais d'entretien⁶⁹.

Il semble important de souligner ici la distinction entre les frais généraux et les immobilisations. Les frais généraux ainsi que nous l'avons développé dans le premier chapitre sont immédiatement déductibles du résultat comptable et fiscal

⁶⁹ M. COZIAN, « Précis de fiscalité des entreprises », Litec Fiscal, 21^{ème} édition, 1997/1998,

de l'exercice au cours duquel ils ont été exposés. Ils ne doivent pas se traduire par une entrée à l'actif du bilan d'un autre bien. C'est une dépense définitive. Les immobilisations se traduisent quant à elles par une entrée à l'actif du bilan d'un bien, les frais ainsi exposés ne sont pas immédiatement déductibles. La somme exposée ne sera déductible que selon la technique de l'amortissement.

B-. LA DEDUCTION SPECIALE DES FRAIS SOMPTUAIRES

L'analyse qui a été faite dans le chapitre précédent s'applique dans le présent développement. En effet, si en temps normal, certaines dépenses d'acquisitions de biens déterminés par le droit fiscal ne peuvent recevoir de déduction, en matière de parrainage l'administration fiscale adopte une autre conception.

Les limites de déduction ne s'appliquent pas en ce domaine. Ainsi, si en principe, lorsque le matériel en cause est un bateau ou une automobile, les dépenses d'utilisation, incluant les annuités d'amortissement, ne doivent pas être déduites du résultat imposable de l'entreprise parrain en application de l'article 39-4 du code général des impôts, en matière de parrainage la solution n'est pas similaire.

Les services fiscaux admettent la déductibilité intégrale des amortissements pratiqués sur le bien dès lors que les conditions de fond et de forme sont remplies par la société⁷⁰.

Cette particularité, qu'il s'agisse de parrainage par aide financière ou par aide matérielle n'est pas négligeable pour le parrain qui au-delà de l'ambition commerciale attend des avantages fiscaux.

⁷⁰ H. LENA, op. cit. n°1 ;

§2-. LES OPERATIONS COMPTABLES

A-. LE BIEN CONSTITUE UNE IMMOBILISATION

La particularité de l'aide matérielle est que dans la plupart des cas, le bien objet de cette aide est un qualifié d'immobilisation. A ce titre, l'entreprise pourra, si les conditions sont réunies, pratiquer les amortissements comptables du bien en question.

Aux termes du plan comptable général, les immobilisations sont tous les biens et valeurs destinés à rester durablement dans l'entreprise. Ils ne se consomment pas par le premier usage⁷¹. C'est donc cette idée de durabilité qui sous tend la notion d'immobilisation. Il y aura lieu de qualifier un bien d'immobilisation dès lors que ce dernier reste plus de 12 mois dans l'actif de l'entreprise, c'est-à-dire pendant plus d'un exercice comptable. Ce n'est pas le cas de tous les biens immobilisés. Ainsi par exemple dans le cadre du parrainage, le bien matériel qui est acquis par le parrain, ne reste pas très longtemps dans l'actif de ce dernier. L'acquisition est faite dans un but précis, celui d'être transféré au parrainé. Dès lors le possibilité d'amortir les frais d'acquisition serait exclue, si l'administration fiscale n'admettait pas de tempérament à ce grand principe de durabilité du bien inscrit à l'actif de l'entreprise.

B-. L'AMORTISSEMENT DE L' IMMOBILISATION

L'entreprise pourra une fois le bien acquis l'inscrire à l'actif de son bilan. Il s'agit de la première condition de forme à laquelle est astreinte l'entreprise si elle veut pouvoir bénéficier de la déduction comptable et fiscale de l'amortissement du bien. L'exploitant en vertu du principe de libre affectation comptable, est libre d'inscrire ou non à l'actif de son bilan les biens dont il acquiert la propriété. A

⁷¹ M. COZIAN, « Précis de fiscalité des entreprises », op. cit., n°69

Il faut noter que le code général des impôts ne donne pas de définition des notions de frais généraux ou d'immobilisation, ces définitions relèvent selon l'auteur de la matière comptable.

défaut d'inscription, le droit à amortissement et à déduction est à exclure.

Il peut paraître inutile de souligner le fait que le bien pour être amortissable doit être la propriété du parrain, cependant, ce point n'est pas à négliger. En effet, si le parrain se contente de louer le bien que le parrainé utilisera, il ne pourra faire valoir un quelconque droit à amortissement et par voie de conséquence à déduction. Il en sera de même si le bien acquis est assorti d'une clause de réserve de propriété, étant donné qu'il n'en deviendra propriétaire qu'à partir du moment où le prix sera intégralement payé.

Il y a lieu de rappeler la troisième condition de l'amortissement, celle de la faculté du bien à se déprécier avec le temps. Un bien qui ne perd pas de valeur avec le passage du temps ne donne pas lieu à amortissement. Il en va ainsi des terrains qui sont réputés ne jamais se déprécier avec le temps. Ce cas ne devrait en principe pas se rencontrer dans le cadre du parrainage.

L'amortissement se calcule sur la base de la valeur d'origine du bien, c'est-à-dire à partir du prix d'achat augmenté des frais accessoires (frais de transport et d'assurance)⁷². Les frais financiers n'entrent pas dans la base de calcul. La prise en compte de la TVA dépend de la question de savoir si l'entreprise la récupère ou non. Dès lors que l'immobilisation n'ouvre pas droit à déduction de la TVA, la base de calcul comprend la TVA.

Le parrain a le choix entre toutes les techniques d'amortissement permises par le droit fiscal (linéaire, dégressif, dérogatoire) dès lors qu'il respecte les conditions imposées par chacune de ces techniques.

L'acquisition du bien par le parrain est une opération temporaire. En effet, le but est de transférer le bien dans le patrimoine du parrainé.

⁷² Article 38 quinquies de l'annexe III

SECTION 2-. L'OPERATION DE TRANSFERT DU MATERIEL

Il est d'usage que le bien acquis par le parrain soit transférer à titre onéreux, soit offert au parrainé à l'issue de la manifestation objet du parrainage. Les deux cas de figure doivent être envisagés. Lorsque le matériel est transféré à titre onéreux, le parrain peut réaliser une plus value ou une moins value (§1), alors que si le bien est offert au parrainé, le régime des cadeaux s'applique (§2).

§1-. LA REALISATION D'UNE PLUS VALUE OU D UNE MOINS VALUE

Ainsi que souligné plus haut, le matériel acquis par le parrain n'est pas destiné à rester dans l'entreprise très longtemps, au mieux toute la période de la manifestation. Les parties prévoient dans la plupart des cas dans leur convention le transfert du bien à un prix déterminé. Le matériel sort du patrimoine de l'entreprise parrain, qui peut à ce moment réaliser un gain exceptionnel, ou une perte exceptionnelle. Ce résultat sera appréhendé par le droit fiscal suivant un régime différencié selon qu'il s'agit d'une plus value ou d'une moins value⁷³.

Il existe trois sortes de régimes d'imposition : le régime général, les régimes particuliers et les décalages d'imposition.

Le fait générateur de l'imposition de la plus value ou de la moins value est l'acte de cession du bien, c'est-à-dire l'acte juridique par lequel le parrain décide du transfert le matériel de son patrimoine à celui du parrainé (sortie au sens comptable du bilan). Aux termes de l'article 39 duodecies du CGI » les plus values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé ».

Le régime des PV et des moins values s'applique dès lors qu'une immobilisation disparaît du bilan pour quelque cause que ce soit. Afin de déterminer la base de calcul, on fait la différence entre le prix d'achat du bien et

celui de la cession. Il faut tenir compte du montant des amortissements pratiqués depuis l'acquisition du bien, ce montant devant être retranché de la valeur d'origine du bien.

La plus value ou la moins value est à court terme ou à long terme selon que le bien est resté plus ou moins de deux ans inscrit au bilan de l'entreprise.

Sur le plan comptable, le compte de résultat enregistre en produits la valeur de cession de l'immobilisation, et en charges la valeur comptable nette. Le montant de la plus value ou de la moins value n'apparaît pas directement en comptabilité.

Le parrain est tenu de joindre à sa déclaration à l'administration fiscale un imprimé spécial (n°2058-D), qui détaille les différentes plus values ou moins values réalisées et précise leur affectation fiscale, afin que l'administration puisse exercer son contrôle.

§2-. LE REGIME FISCAL DES CADEAUX

Le bien acheté par le parrain peut ne pas être cédé au parrainé, mais lui être donné. Dans ce cas, soit on considère que le bien a été cédé à titre gratuit, et le régime des moins values décrit plus haut s'applique, soit ce don prend le caractère de cadeau.

Les formalités habituelles doivent alors être respectées. Le parrain est tenu de joindre à sa déclaration annuelle un imprimé spécial (n°2031) faisant figurer le bien donné en cadeau au parrainé⁷⁴. La valeur du bien est alors déductible des charges de l'entreprise.

⁷³ M. COZIAN, op. cit. n°69

⁷⁴ article 54 quater du CGI

DEUXIEME PARTIE-. LE PARRAINAGE ET LA TVA

Les auteurs qui se sont penchés sur la question de la fiscalité du parrainage remarquent unanimement que l'appréhension de cette opération par le droit fiscal ne soulève pas de problèmes particuliers lorsqu'il s'agit de la fiscalité indirecte, tandis que la fiscalité directe, de nature plus complexe est assez originale⁷⁵.

En dépit de l'originalité que proclame la doctrine, il n'existe pas de dispositions spécifiques liées à l'opération de parrainage. L'opération envisagée ou réalisée par les partenaires de la manifestation est soumise à la TVA. Il est important par conséquent d'analyser le sort réservé par l'administration fiscale à l'aide financière ou matérielle apportée par le parrain, ainsi que leur appréhension entre les mains du parrainé.

Une division identique à celle de la première partie est appliquée dans le cadre de ce second développement, ceci dans un souci de clarté. Nous partirons du concept selon lequel le parrain est soumis à la TVA, ce qui permet d'exclure par avance le cas des banques et des assurances.

Cela nous permettra de voir dans un premier chapitre l'application de la TVA à l'aide financière (chapitre 1) et dans un second temps la même application à l'aide matérielle (chapitre 2).

⁷⁵ M. CHADEFAX, « Aspects fiscaux du parrainage publicitaire ou sponsoring », op. cit., n°4
H. LENA, op. cit. n°1

CHAPITRE 1-. L'APPLICATION DE LA TVA A L'AIDE FINANCIERE

L'application de la TVA chez le parrainé (section 1) puis le cas du commanditaire (section 2) seront successivement analysés.

SECTION 1-. LE PARRAINE ET LA TVA

Il faut dégager les règles de territorialité de la TVA ainsi que celles relatives au parrainage en nature international, puis nous verrons les opérations susceptibles d'être exonérées de la taxe. Enfin, nous étudierons les modalités d'imposition et la facturation de la taxe par le sponsoré.

§1-. LES REGLES DE TERRITORIALITE

Les règles de territorialité doivent aussi être envisagées dès lors que certaines activités de parrainage échappent au régime de droit commun.

A-. LE REGIME DE DROIT COMMUN DE LA TERRITORIALITE

Afin de savoir si la TVA française s'applique en matière de prestations de service on se réfère, en règle générale, au critère du lieu d'établissement du prestataire de service qui dans le cadre du parrainage est la personne ou l'organisme parrainé.

Par conséquent, les recettes provenant de l'activité parrainée, exécutée par un sponsoré établi en France, sont assujetties à la TVA française.

Lorsque l'activité parrainée est d'ordre culturel, éducatif ou sportif, un régime spécifique est applicable.

B.- LE REGIME D'EXCEPTION APPLICABLE A CERTAINES ACTIVITES DE PARRAINAGE

L'article 259 A du CGI dispose un régime spécifique applicable à un ensemble de prestations dont certaines entrent dans le cadre habituel dans lequel s'exerce une part importante des activités de parrainage. Selon la doctrine, ces prestations constituent « le cœur du domaine mécénable ».⁷⁶

Les prestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, récréatives ainsi que leur organisation, et leurs accessoires sont imposables en France à condition d'y être matériellement exécutées.

La personne qui exécute la prestation ainsi que celle qui l'organise sont soumises à la TVA française.

L'hypothèse la plus fréquente est la suivante : une société française décide de parrainer une manifestation culturelle qui se déroulera en France et fait appel pour cela à une société d'artistes étrangère. A condition que l'activité ne tombe pas dans le cadre d'une exonération, la prestation sera soumise à la TVA française.

§2-. L'APPLICATION DE LA TVA AU PARRAINAGE INTERNATIONAL

Les activités de parrainage ne sont pas uniquement une réalité à l'échelle nationale, elles empruntent une dimension internationale dont il faut tenir compte pour l'application de la TVA. Deux situations doivent être analysées :

- celle de l'entreprise française qui réalise des opérations de parrainage à l'étranger ;
- l'entreprise qui, à l'inverse, est étrangère mais réalise ces mêmes opérations en France.

⁷⁶ H. LENA, op. cit. n°1

A-. L'ENTREPRISE FRANCAISE QUI REALISE DES OPERATIONS DE PARRAINAGE

Les critères de détermination de l'entreprise dite « française » sont nombreux en droit français. On retient habituellement le siège de l'activité de l'entreprise, un établissement stable, ou encore le domicile ou la résidence habituelle.

Concrètement, l'entreprise française propose ou accepte d'apporter son concours financier ou matériel, dans le cadre d'une opération de parrainage, à une autre entreprise ou particulier installé en France ou à l'étranger, mais qui exécutera la prestation convenue dans un Etat étranger à la France.

Il n'est pas rare de voir les entreprises françaises apporter leur concours à l'Opéra de Paris lorsque cette organisation décide de faire une tournée dans un autre Etat.

Les entreprises de grande renommée ont beaucoup à gagner en participant à des opérations de parrainage qui se déroulent en dehors du territoire national, en aidant financièrement ou matériellement une association théâtrale qui s'engage dans une tournée sur le territoire de l'Etat étranger.

Pour que cette opération soit recevable dans le champ d'application de TVA, certaines conditions doivent être remplies :

- le prestataire de service, c'est-à-dire celui qui reçoit l'aide du sponsor doit être établi en France
- si le prestataire de service ou bénéficiaire de l'aide est établi hors de France, l'entreprise française qui parraine l'opération doit être assujettie à la TVA française.

Dans ce cas, à titre exceptionnel, la TVA doit être acquittée par l'entreprise française. Le bénéficiaire de l'aide reste tenu solidairement au paiement de la taxe.

En dehors de ces cas, la TVA n'est pas applicable. Ainsi par exemple lorsque l'entreprise française non assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée parraine un

opération qui est exécutée par un bénéficiaire établi hors union européenne, ladite opération ne tombe pas dans le champs de la TVA.

B-. L'ENTREPRISE ETRANGERE REALISANT DES OPERATIONS DE PARRAINAGE EN FRANCE

Par opposition à la définition donnée pour l'entreprise française, l'entreprise étrangère est celle qui est établi hors de France, c'est-à-dire celle dont le siège social de son activité est à l'étranger ou qui y possède un établissement stable ou encore qui y a élu son domicile ou sa résidence habituelle.

Les prestations en cause ne sont en principe pas soumises à la TVA française. Cependant, lorsque l'entreprise étrangère est établie en dehors de l'Union Européenne et qu'elle décide d'apporter son concours financier ou matériel à une opération de parrainage ayant lieu sur le territoire français, la soumission à la TVA est possible.

Le cas se présente fréquemment dans l'hypothèse d'une multinationale dont la société mère est implantée à l'étranger et dont les filiales sont en partie installées en France. La multinationale réalise une opération de parrainage par le biais de sa filiale française, qui entrera dans le champ d'application de la TVA française.

Ces règles s'appliquent à la condition que la prestation de service en question soit assimilée à une prestation de publicité. Lorsque la prestation en cause revêt un autre caractère, il faut appliquer les règles de droit commun ainsi qu'ils ressortent de l'article 259 du CGI aux termes duquel la TVA française est applicable lorsque le prestataire de service est établi en France, et cela quel que soit le pays dans lequel la prestation est exécutée.

§3-. LES EXONERATIONS DE CERTAINES ACTIVITES DE PARRAINAGE

A priori, toutes les activités énumérées à l'article 39-1 7° du CGI, sont susceptibles de relever du champ d'application de la TVA, à condition notamment, que les prestations afférentes soient fournies à titre onéreux.

Cependant, certaines activités sont expressément exclues dudit domaine par le législateur. Dès lors que l'activité par laquelle s'exercera l'opération de parrainage entre dans la catégorie de celles que le législateur français a exclu du champ de la TVA, l'opération subie le même sort⁷⁷.

Dans certains cas le protagoniste concerné par cette exclusion peut solliciter son assujettissement à la taxe.

A-. LES REUNIONS SPORTIVES

Nombreuses sont les réunions dites sportives organisées dans tous les domaines du sport, et tout au long de l'année. Le législateur les soumet à une taxe spécifique sur les spectacles.

Les réunions sportives sont des manifestations comportant l'organisation de compétitions sportives et pour lesquelles un prix est exigé de la part des spectateurs, en contrepartie du droit d'assister à ces manifestations⁷⁸.

Or, ces réunions peuvent être l'occasion d'une opération de parrainage.

La question s'est donc posée de savoir si elles relevaient du domaine d'application de la TVA.

Le législateur y apporte une réponse claire : elles sont exonérées de TVA, et cela quel que soit la qualité de l'organisateur (association, société commerciale...) et le cadre juridique utilisé⁷⁹.

⁷⁷ H. LENA, op. cit. n°1

⁷⁸ Direction générale des Impôts, Précis de fiscalité, n°5149

⁷⁹ H. LENA, op.cit. n°1

B-. LES ACTIVITES DES ASSOCIATIONS ET FONDATIONS

L'article 261-1 1° du CGI exonère expressément ces organismes de la TVA à raison de certaines activités exercées sous certaines conditions.

Ces activités lorsqu'elles sont exécutées dans le cadre d'opérations de parrainage subissent un sort identique.

Il en est ainsi :

- des « services de caractère social, éducatif, culturel ou sportif rendus à leurs membres »

- des « ventes » d'objets à leurs membres dans la limite de 10% des recettes totales de l'organisme ⁸⁰

Il faut apporter une distinction importante entre les personnes ayant la qualité de membre et celles ayant la qualité de tiers à ces organismes.

Les membres sont les personnes qui selon les conditions fixées par les statuts des associations adhèrent à l'organisme et qui ont vocation à participer à ses activités. Les personnes qui ne revêtent pas cette qualité sont tiers.

Il en résulte que les services qui leurs sont rendus, qu'il s'agisse d'hébergement, de restauration, ou d'exploitation des bars et buvettes sont assujetties à la TVA⁸¹.

Les opérations à caractère social ou philanthropique entrent aussi dans la catégorie des activités que le législateur a voulu expressément exclure du champ de la TVA lorsqu'elles sont exécutées par les associations ou les fondations⁸².

Contrairement au groupe précédant, les services rendus par ces organismes qu'ils s'adressent aux membres ou aux tiers sont toujours exonérés de TVA.

Cette exception est cependant soumise à une condition légale, celle que les

⁸⁰ article 261-7 1°a.

⁸¹ DB, 3 A 3151, n°15 à 19.

⁸² article 261-7 1°b.

prix pratiqués soient homologués par l'autorité publique ou alors qu'ils soient inférieurs à ceux pratiqués dans le secteur commercial pour des opérations comparables. La différence de prix dans le second cas doit être très sensible⁸³ et il doit être tenu compte de l'incidence de différents impôts sur les prix pratiqués par les entreprises commerciales. ces exigences ont pour ambition d'éviter les distorsions de concurrence entre ces entreprises du secteur commercial et les organismes à but non lucratif.

Sont des activités sociales ou philanthropiques ayant vocation à bénéficier de l'exonération de TVA, les opérations d'hébergement et de restauration, maisons de jeunes et de la culture, centres de soins vétérinaires, et bien d'autres encore.

Un troisième groupe est admis à l'exonération de TVA : les recettes de six manifestations de bienfaisance ou de soutien « dans l'année organisées par une association ou une fondation à son profit exclusif » d'après l'article 21-7 1° c du CGI. La condition de profit exclusif n'est pas remplie lorsque l'association ou la fondation n'est qu'en partie intéressée aux bénéfices⁸⁴.

Ces manifestations peuvent revêtir les formes les plus diverses, par exemple un bal, une vente de charité. Les recettes qui en ressortent doivent être de nature exceptionnelle et doivent permettre la réalisation des buts généraux poursuivis par l'organisme.

L'exonération est totalement admise. Elle porte aussi bien sur les droits d'entrée à la manifestations ou spectacles que sur les produits perçus au titre des différentes opérations annexes effectuées (tombolas ou locations de stands par exemple).

D'autres conditions d'ordre fonctionnel doivent être remplies par ces organismes afin de prétendre l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée.

⁸³ DB, 3 A 315, n°27.

⁸⁴ H. LENA, op. cit., n°1

Il ressort de l'article 261-7 1° d les conditions suivantes :

- l'organisme doit être géré et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes ou par personne interposée, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation

- il ne doit procéder à aucune distribution directe ou indirecte des bénéfices , sous quelque forme que ce soit

- les membres de l'organisme et leurs ayants droits ne doivent pas pouvoir être déclarés attributaires d'une part quelconque de l'actif sous réserve du droit de reprise des apports.

C-. LES ARTISTES DU SPECTACLE ET LES SPORTIFS

Conscient de la particularité de ces deux types de professions, le législateur leur réserve un régime spécifique. Ces deux professions sont particulièrement concernées par les activités de parrainage.

Ces deux professions bénéficient d'une présomption de salariat (article L762-1 du Code du travail). Dès lors, les rémunérations perçues par ces professionnels dans le cadre de leurs activités sportives et de spectacles « ordinaires » ont le caractère de salaire et ne sont pas assujetties à la TVA. Ils peuvent opter pour l'assujettissement à la TVA de ces rémunérations.

Les revenus « non ordinaires », parmi lesquels les recettes de parrainage, sont assujetties à la TVA.

§4-. LES MODALITES D' IMPOSITION

Les activités de parrainage sont soit imposées suivant le droit commun de la TVA (A), soit soumises à des règles spécifiques (B).

A-. LES REGLES DE DROIT COMMUN DE LA TVA

Les dispositions de droit commun de la TVA concernant l'assiette (a), l'exigibilité et le taux de TVA (b) s'appliquent en matière de parrainage.

a) L'assiette de la taxe

De manière générale, l'article 266-1 a du CGI dispose que l'assiette de la taxe est constituée par « toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de la livraison de la prestation ».

En matière de parrainage, elle est constituée par la somme reçue par le bénéficiaire en contrepartie de sa prestation de service.

Elle est avant tout l'affaire des parties, qui dans leur conventions détermineront librement le prix de l'activité exécutée. Elles fixent par la même occasion les modalités de versement de ce prix (paiement immédiat, échelonné, date et le mode).

b) L'exigibilité et le taux de la TVA

Les stipulations que les parties font figurer dans leur contrat ne sont pas sans conséquences du point de vue de la TVA.

En effet, la date d'exigibilité de la taxe chez le redevable, c'est-à-dire, chez le parrainé est fonction de celle d'encaissement par ce dernier de toutes les sommes versées par l'entreprise du fait de ladite prestation.

Ainsi, si les parties prévoient un paiement échelonné dans le temps, la taxe sera exigible lors des encaissements de chaque versement.

En principe les activités de parrainage sont soumises au taux dit normal de TVA qui est de 19,6 %. Le taux réduit (5,5 %) est parfois préféré au taux normal pour certaines activités, en raison de leurs spécificités.

B-. LES REGLES SPECIFIQUES LIEES AUX ACTIVITES DU SPECTACLE

Il est important de souligner ces particularités, eu égard au fait que les activités du spectacle sont un des domaines privilégiés du parrainage. Les spécificités s'articulent autour de la base (a) et du taux d'imposition (b).

a) La base d'imposition

L'assiette de la taxe est constituée par le prix payé par le spectateur, duquel on soustrait la taxe elle-même.

Lorsque le spectacle en question est cinématographique, il faut exclure de la base d'imposition divers éléments :

- les aides accordées par l'Etat venant au soutien de l'industrie du spectacle cinématographique
- les versements du Centre National du cinéma dans le cadre des compensations prévues au titre des petites entreprises cinématographiques.

Dans ce secteur il est fréquent de distribuer un certain nombre de places de spectacles gratuitement. L'opération n'ayant pas, a priori, un caractère onéreux, la TVA n'est pas due.

Cependant, lorsque la distribution de places gratuites est en contrepartie de la fourniture d'un bien ou d'un service par le bénéficiaire de la place, l'opération présente un caractère onéreux qui permet de la soumettre à la TVA.

Par exemple, le parrainé peut fournir des places gratuites à une commune, laquelle s'engage à afficher les panneaux annonçant le spectacle. Dans ce cas il existe bien une contrepartie qui entraîne l'assujettissement de l'opération à la taxe sur la valeur ajoutée.

b) Les taux d'imposition dérogatoires

Deux taux trouvent application selon l'activité en cause.

Le taux réduit de 5,5 % est applicable aux activités :

- cinéma, théâtre (à l'exclusion de ceux à caractère pornographique)
- concerts spectacles de variétés, music hall (exclusifs de ceux donnés dans les établissements où il est d'usage de consommer pendant les séances
- théâtres de chansonniers, foires, salons, expositions autorisées, jeux et manèges forains

Le taux « super-réduit » de 2,10% est quant à lui applicable aux:

- cent quarante premières représentations théâtrales d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales ou chorégraphiques, nouvellement créées en France
- œuvres classiques de cirque comportant exclusivement des créations originales conçues et produites par l'entreprise et faisant appel aux services réguliers d'un groupe de musiciens. Une oeuvre classique est l'œuvre d'un auteur ou compositeur décédé depuis plus de cinquante ans ou d'un compositeur dont le nom figure sur une liste fixée par arrêté ministériel⁸⁵.

Les reprises d'œuvres classiques bénéficient du même régime et sont considérés comme une mise en scène nouvelle dès lors qu'elle est réalisée dans une nouvelle présentation par rapport à des réalisations antérieures, en ce qui concerne l'interprétation et la scénographie⁸⁶.

- Les récitals et tours de chants⁸⁷.

§5-. LE PARRAIN ET LA FACTURATION DE LA TVA

Voyons d'abord le cas du salarié (A) avant celui du travailleur indépendant (B), étant donné que la situation du parrainé au regard de la TVA dépend de son

⁸⁵ DB 3 c 2215

⁸⁶ DB 3 c 2215

⁸⁷ BO 3 B 87

degré de subordination à l'égard du parrain.⁸⁸

A-. LE PARRAINE SALARIE

Aux termes de l'article 256 A du CGI, « sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques... quel que soit le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et de la forme ou de la nature de leur intervention ».

A la lecture de ce texte, les personnes ayant la qualité de salarié n'entrent pas dans le cadre de celles assujetties à la TVA. En effet, cette qualité se déduit, en principe, de son état de dépendance vis à vis de son employeur. Par conséquent, lorsque le parrainé est le salarié de la société sponsor ou de l'une de ses filiales, celui-ci n'a pas la qualité d'assujetti à la TVA, l'opération étant interne à l'entreprise. La qualité de salarié est exclusive de celle d'assujettie à la TVA.

Cependant, en matière de parrainage, les tribunaux ont beaucoup de mal à admettre le fait que le sponsoré soit en état de subordination vis à vis du sponsor.

En effet, le position du Conseil d'Etat est sur ce point assez stricte. La jurisprudence de la haute juridiction impose, afin d'admettre la qualité de salarié au parrainé, et par voie de conséquence son exclusion du champ de la TVA ,qu'il existe à l'égard du parrain un « lien d'étroite subordination ».

Il est intéressant de rapporter aux fins d'illustration de cette jurisprudence trois arrêts, dont un assez récent.

Les deux premiers arrêts⁸⁹ concernent le parrainage sportif, et plus exactement le cyclisme. Les coureurs cyclistes engagés en qualité de salariés par une société parrain définissaient librement leur méthodes d'entraînement. Leurs prestations contractuelles s'analysaient en le port des couleurs des organisateurs

⁸⁸ G. BIGLE et D. ROSKIS, « Sponsoring, le parrainage publicitaire », éd. DELMAS, 3^{ème} édition

⁸⁹ CE, 2 juillet 1965, req. n°64708 et n°64719. CE 7 février 1966, req. n°66381.

de compétitions. Le Conseil d'Etat considère que les coureurs cyclistes du fait de cette indépendance dans l'exécution de leurs obligations contractuelles n'avaient pas la qualité de salarié, et étaient par conséquent soumis à la TVA.

Le troisième arrêt en date du 3 mars 1993⁹⁰ concerne un champion de tennis.

La relation entre ce champion et la société parrain a été nouée par un contrat de travail dans le cadre duquel le sportif s'engageait à assurer la promotion de son employeur, en contrepartie d'une rémunération sous forme de royalties. La qualité de salarié fut déniée à ce sportif par le Conseil d'Etat du fait de l'absence de ce lien étroit de subordination « .

La qualité de salarié permet au parrainé d'être exonéré de TVA. Le fait pour le CE de lui dénier cette qualité le soumet au même régime que celui du travailleur indépendant.

Il semble que la façon la plus sûre d'échapper à cette requalification du contrat par les juges administratifs, est l'exécution par le parrainé de ses obligations contractuelles au sein d'une entité juridiquement autonome vis à vis du sponsor.

Entité qui peut être aussi bien une filiale de la société sponsor qu'une société qui peut lui être complètement étrangère.

Cette technique est le plus souvent utilisée par les pilotes de Formule 1 des écuries d'une marque automobile et par les navigateurs.

B-. LE PARRAINE AGISSANT A TITRE INDEPENDANT

Le critère d'indépendance posé par l'article 256 A du CGI est ici rempli. Sont réputées agir à titre indépendant les personnes qui exercent une activité sous leur propre responsabilité et jouissent d'une liberté totale dans l'organisation et

⁹⁰ Req. n°83-462.

l'exécution des travaux qu'elle comporte⁹¹. Le second critère, celui de la réalisation d'opérations économiques déterminées par le code général des impôts l'est aussi. Par activité économique, il faut entendre les activités de producteur, de commerçant ou de prestataires de services. Le caractère habituel de l'activité n'est plus exigé.

Dès lors que le parrainé est admis dans le champ des personnes assujetties à la TVA, certaines obligations s'imposent à lui. Ainsi de la facturation de sa prestation au parrain. Il devra émettre une facture mentionnant le nom du sponsor, le prix toutes taxes comprises de la prestation exécutée, ainsi que le taux de TVA selon le droit commun en vigueur.

La TVA sera exigible à partir du moment où le sponsoré encaisse les versements effectués par le sponsor ; les services fiscaux seront en droit d'exiger le versement à leur compte de la TVA collectée.

Toutes les rémunérations perçues par le sponsoré, quel que soit le terme juridique utilisé (honoraires, commissions...) seront soumises à la TVA. A cette règle échappent les primes, les cachets, les récompenses à l'occasion de compétitions sportives et offerts par l'entreprise sponsor de l'événement dans la mesure où ces sommes ne rémunèrent pas une prestation de service.

Cette obligation fiscale, peut paraître anodine lorsque le sponsoré exerce son activité dans le cadre d'une société, tandis que lorsque celui-ci est une simple personne physique, la facturation de la TVA peut alors être une charge assez lourde si l'on compare par rapport aux avantages acquis de l'opération de parrainage.

La réponse CAILLE précise que les recettes de sponsoring perçues par un coureur automobile conservent leur caractère commercial et sont donc soumises à la TVA, en dépit du fait que le coureur reste imposé sous une cote unique au titre

⁹¹ doc. adm. 3 A 1121, 1er mai 1992

des bénéficiaires non commerciaux.

La doctrine recommande afin d'échapper à cela, que le parrainé s'adresse à un intermédiaire spécialisé ou dans le cas des sportifs, qu'ils s'adressent à leurs fédérations.

Il a été mentionné dans la première partie de cette étude que le parrainé peut agir sous la forme juridique d'une association. Il convient par conséquent de préciser le régime de TVA applicable.

En principe, les associations sont totalement exonérées de TVA, lorsqu'elles ont une activité non lucrative. Cependant, elles sont tenues de percevoir la taxe sur les prestations commerciales qu'elles fournissent accessoirement. L'article 213 de l'annexe II du CGI impose à l'organisme parrainé de constituer deux secteurs distincts ; l'un exonéré de TVA et l'autre comprenant les rémunérations du parrainage soumise à la TVA.

L'assujettissement du parrainé à la TVA a pour contrepartie le droit pour ce dernier de déduire la taxe ayant grevé les dépenses qu'il a engagées au cours des opérations de sponsoring. Le pourcentage de déduction appliqué sera fonction de l'activité du parrainé.

SECTION 2-. LE COMMANDITAIRE ET LA TVA

Le bénéficiaire de l'aide financière est tenu de facturer la prestation de service au parrain en faisant mention de la TVA correspondante. Il convient de déterminer les conditions suivant lesquelles le parrain est en droit de déduire cette taxe (§1). Toutes les opérations n'ouvrent pas droit à déduction de la taxe, il convient par conséquent d'indiquer celles qui peuvent en matière de parrainage être exclues du droit (§2). Enfin, il y aura lieu d'indiquer les modalités de déduction (§3).

§1-. LES CONDITIONS GENERALES DE DEDUCTION

Les conditions de droit commun applicables à toutes les opérations relevant du champ de la TVA trouvent en matière de parrainage domaine. Deux d'entre elles doivent être analysées eu égard à leur impact pratique en la matière. La TVA doit avoir grevé le prix d'une opération imposable et les biens ou services concernés doivent être nécessaires à l'exploitation.

A-. L'ENTREPRISE PARRAINE DOIT ETRE ASSUJETTIE A LA TVA

Les opérations qui se trouvent hors du champ d'application de la TVA ou qui en sont exonérées n'ouvrent pas droit à déduction de TVA. Par conséquent, l'entreprise qui parraine doit, en raison de ses activités, avoir la qualité d'assujettie. Ce n'est pas le cas des compagnies d'assurance ou des établissements de crédit, alors même que ces entreprises sont très présentes dans le cadre d'opérations de type parrainage. Elles ne peuvent, en vertu de l'absence de qualité d'assujetties, prétendre à la déduction de la taxe ayant grevé leurs dépenses de parrainage.

C'est la raison pour laquelle ce type d'entreprise pratique le plus souvent le parrainage en recourant à un sportif ou un artiste qui sera lié par un contrat de travail. ce dernier n'aura pas à facturer la TVA, et l'entreprise pourra déduire les charges afférentes au salaire.

B-. LES BIENS OU SERVICES NECESSAIRES A L'EXPLOITATION

Aux termes de l'article 230-1 de l'annexe II du CGI, « la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les biens et services que les assujettis à cette taxe acquièrent ou se livrent à eux-mêmes n'est déductible que si ces biens et services sont

nécessaires à l'exploitation »⁹².

Afin de contrôler si cette condition est remplie, l'administration fiscale s'attache à la nature et à la valeur des biens⁹³. Pour ce faire il convient de se référer aux stipulations du contrat qui doit être le plus précis possible. Ainsi par exemple, le contrat doit mentionner la nature, le contenu et les modalités de l'engagement du bénéficiaire. Concernant les modalités, il semble préconisé d'indiquer le nom de l'entreprise sur les supports convenus, la participation aux conférences de presse et autres manifestations médiatiques concernant l'opération parrainée⁹⁴.

§2-. LES OPERATIONS SUSCEPTIBLES D'ETRE EXCLUES DU DROIT A DEDUCTION

Les dépenses de spectacles (A) ainsi que les opérations de cessions de biens sans rémunérations (B) entrent dans la catégorie des biens expressément exclues du droit à déduction.

A-. LES DEPENSES DE SPECTACLES

L'article 236 de l'annexe 2 du CGI exclu du droit à déduction certaines dépenses.

Il en est ainsi de celles afférentes aux spectacles. L'entreprise qui achète un spectacle à un organisateur de spectacle destiné à son personnel ou à ses clients, voire même au public, ne sera pas autorisée à déduire la TVA qui lui aura été facturée sur le prix du spectacle. La justification est simple. Pour être déductible,

⁹² Ce critère est comparable à celui exigé pour la déduction des dépenses qui doivent être engagées dans l'intérêt de l'entreprise. Ce critère n'est pas d'une stricte application ; il suffit que la dépense soit utile à l'entreprise qui les expose.

⁹³ DB, 3 D 1511.

⁹⁴ H. LENA, « La fiscalité du mécénat », op. cit. n°1.

le bien ou service doit être nécessaire à l'exploitation, or ici cette condition légale n'est pas remplie.

B-. LES BIENS OU SERVICES CEDES SANS REMUNERATION

L'article 238-1 de l'annexe II du CGI exclut du droit à déduction, la taxe ayant grevé les biens ou services cédés sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix normal quel que soit la qualité du bénéficiaire ou la forme de la distribution, sauf lorsqu'il s'agit de biens de très faible valeur (200 F taxe comprise).

Cette interdiction peut trouver matière à application lorsque les partenaires en présence ont pour habitude de traiter ensemble, et que volontairement ils sous estiment la valeur des biens ou services objet de la prestation.

§3-. LES MODALITES D'IMPOSITION

L'opération objet de la facturation par le bénéficiaire au parrain rentre dans la catégorie des prestations de service, et par voie de conséquence relève des règles applicables à cette catégorie concernant le montant de la déduction auquel le commanditaire peut prétendre et la date à laquelle il pourra y prétendre effectivement.

A-. LE MONTANT DE LA DEDUCTION

Le montant de la déduction est fonction de la situation du commanditaire au regard de la TVA pour toutes les opérations qu'elle effectue en dehors de l'opération de parrainage. Si celui-ci est assujetti pour toutes ses opérations, il

pourra prétendre à la déduction totale de la taxe ayant grevé ses dépenses de parrainage. Lorsque le parrain n'est que partiellement assujetti à la TVA, le montant à déduire est déterminé par la règle de l'affectation définie à l'article 219 de l'annexe II du CG I dont les directives suivent :

- lorsque le service concourt exclusivement à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction, la déduction est totale ;

- lorsqu'il concourt exclusivement à la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction est nulle ;

- lorsqu'il concourt à la fois à la réalisation d'opérations dont les unes ouvrent droit à déduction et les autres n'ouvrent pas droit à déduction, l'entreprise déduira une fraction de la taxe déterminée par application d'un pourcentage de déduction. Ce pourcentage, aux termes de l'article 212 de l'annexe II du même code, correspond au rapport entre le montant annuel des recettes afférentes à des opérations ouvrant droit à déduction et l'ensemble des opérations réalisées dans la même année.

B-. LA DATE DE LA DEDUCTION

La date de la déduction est elle aussi fonction de la nature de la prestation de service facturée par le bénéficiaire. Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez celui qui en est redevable, c'est à dire lorsqu'est due au trésor par le fournisseur du service, en l'occurrence par le bénéficiaire parrainé (article 271, I-2 du CGI).

Dans l'hypothèse où la prestation de parrainage se déroulerait sur plusieurs périodes dans le courant de la même année, le droit à déduction est effectif à la fin de chaque prestation de service exécutée.

La récupération de la TVA ayant grevé la prestation facturée s'opère en priorité par imputation sur la taxe due au titre des opérations imposables c'est à dire sur la TVA collectée ou par voie de remboursement (sous certaines conditions) ou enfin par transfert du droit à déduction.

CHAPITRE 2-. L'APPLICATION DE LA TVA A L'AIDE MATERIELLE

Le parrain acquiert le bien matériel (Section 1) qu'il remet par la suite au sponsoré (Section 2). cette remise donne lieu dans certains cas au versement par le commanditaire de la taxe ; elle peut aussi engendrer une obligation de régularisation de la TVA initialement déduite.

SECTION 1-. L'ACQUISITION DU BIEN PAR LE PARRAIN

La question qui se pose est de savoir dans quelle mesure le parrain peut déduire la taxe ayant grevé le prix d'acquisition ou de construction du bien qui servira à la réalisation de l'opération de parrainage.

Selon que le bien constitue pour l'entreprise parrain un stock ou une immobilisation, l'appréhension fiscale est différente.

§1-. La TVA est déductible lorsque le bien remis au sponsoré provient des stocks.

Cette hypothèse se rencontre le plus souvent dans le cadre du parrainage sportif par un constructeur d'équipements sportifs. Ce cas de figure est assez fréquent. Le parrain est sensé rémunérer en nature les prestations effectuées par le sponsoré. Cette assimilation entre le paiement en nature et le paiement monétaire permet au sponsor d'échapper à la solution de l'article 238 de l'annexe II du CGI, interdisant la déduction de la TVA ayant grevé les biens remis à titre gratuit.

Le sponsor pourra déduire la TVA afférente au prix d'acquisition du bien qui sera remis au sponsoré, mais aussi celle ayant grevé les dépenses relatives à

l'élaboration du matériel.

Deux réponses ministérielles sont venues affirmer cette solution.

Un commerçant, détaillant en moto, apportait son concours aux participants à des compétitions sportives automobiles, en réparant leurs véhicules et en leur donnant les pièces détachées nécessaires. En contrepartie, ses clients participants s'engageaient à apposer sur leurs véhicules la marque du commerçant.

La question de la déductibilité de la taxe ayant grevé le coût d'acquisition ou de fabrication des pièces détachées fournies aux sponsorés a été posée.

La réponse ministérielle, en date du 29 mars 1982 apporta une solution positive.

Une seconde réponse ministérielle, en date du 26 août 1985⁹⁵, apporte une solution identique. Un fabricant d'articles de sport s'est engagé dans le cadre d'un contrat de parrainage à fournir au parrainé un certain nombre d'articles de sport en contrepartie pour ce dernier de les utiliser à des fins publicitaires.

Le fabricant, d'après la réponse ministérielle précitée, est en droit de déduire la taxe afférente au prix d'acquisition et de fabrication desdits articles, remis à titre de rémunération en nature au sponsoré.

§2-. Le bien remis peut être une immobilisation

En effet, le bien remis peut aussi être une immobilisation, c'est-à-dire, un bien acquis ou fabriqué par le parrain et affecté par lui à l'actif de son bilan.

La déduction de la TVA ayant grevé le coût d'acquisition d'une immobilisation est subordonnée à la condition que le bien soit affecté de manière exclusive et nécessaire à l'exploitation de l'entreprise.

Afin de répondre à cette condition légale, les entreprises créent des filiales

ad-hoc dont l'objet social est la construction et l'exploitation de prototypes qui seront utilisés par le sponsoré dans le cadre d'opérations de parrainage. ces matériels sont très coûteux, ce qui explique le recours fréquent à cette technique. En dehors de ce recours, les entreprises risquent de se voir interdire la possibilité de déduire la taxe afférente à l'acquisition de ces matériels, puisque rares sont les actions de parrainage qui nécessitent l'achat de biens coûteux tels que les bateaux ayant un lien direct avec l'activité de l'entreprise parrain.

§3-. Les particularités tenant au parrainage : la déductibilité de la taxe afférente aux prix d'achat des véhicules de compétitions

1- Au même titre qu'il est interdit de déduire les charges somptuaires du résultat fiscal en matières d'impôts directs, il est aussi prohibé de déduire la TVA afférente à l'acquisition de biens somptuaires. Cette interdiction est issue des articles 237 et 241 de l'annexe II du CGI qui exclut expressément du droit à déduction « les véhicules ou engins, quelle que soit leur nature, conçus pour transporter des personnes ou à usages mixtes, qui constituent une immobilisation ou, dans le cas contraire lorsqu'ils ne sont pas destinés à être revendus dans leur état neuf » ainsi que « les services de toute nature afférents à ces biens, produits ou marchandises ».

2-. L'exception à cette règle en matière de parrainage trouve sa source dans la réponse ministérielle précitée en date du 29 mars 1982. Les services fiscaux admettent dorénavant dans le cadre d'une opération de parrainage, le parrain puisse déduire la taxe ayant grevé le prix d'achat du bien immobilisé.

La justification de cette solution avantageuse se trouve dans un critère assez simple. Les véhicules ou bateaux acquis dans le but d'être remis à un sponsoré afin que celui ci exécute sa prestation de service ne sont pas destinés à un usage habituel de transport. Les véhicules ne doivent, pour bénéficier de cet

⁹⁵ Rép. min. SPAUER, n°70832. J.O. A.N. Q 26 août 1985, p. 3936

avantage, être autorisées à circuler sur la voie publique et donc ne pas être réceptionnables par le service des Mines.

Le Conseil d'Etat⁹⁶ a eu à se prononcer sur la question de la déductibilité de la taxe afférente au prix d'acquisition par l'entreprise parrain d'un voilier de compétition et de son armement destiné à être remis au sponsoré afin de lui permettre d'exécuter sa prestation de service. La Haute Juridiction administrative s'est attachée aux caractéristiques techniques du bien en cause, c'est-à-dire, à son équipement au type de matériau et à son architecture, et en a déduit que celles-ci ne permettaient pas de le regarder comme un véhicule de transport.

SECTION 2-. LA REMISE DU BIEN AU SPONSORE

Il convient de distinguer selon qu'il s'agisse d'un transfert de propriété (§1) ou d'une simple mise à disposition du bien (§2).

§1-. LA REMISE DU BIEN EN PROPRIETE

La remise du bien au sponsoré engendre pour le parrain l'obligation de facturer sa prestation à son cocontractant. Le commanditaire est alors redevable de la TVA ayant grevé le bien transféré (A).

Le plus souvent, le parrain procède à l'achat du bien qu'il fait entrer dans son patrimoine. A cet effet, il bénéficie du droit à déduction de la taxe afférente. Lors de la remise du bien au sponsoré, il sort le bien de son patrimoine. Cela peut lui imposer une obligation de régularisation (B).

⁹⁶ CE 21 décembre 1994, La lettre des annonceurs, n° 413, 15 juin 1995, p. 15

A-. LE COMMANDITAIRE REDEVABLE DE LA TVA

L'entreprise parrain peut être redevable de la taxe sur la valeur ajoutée dans le cadre qui nous occupe du parrainage par aide en nature.

Le domaine est vaste et les modalités doivent être précisées.

a) Le domaine de la TVA due par le commanditaire

Le commanditaire peut à titre de rémunération du parrainé lui apporter une aide matérielle. Celle-ci peut revêtir différentes formes. En effet s'il est courant que le parrain fournisse le matériel à l'aide duquel le sponsoré effectuera sa prestation, il est d'autant pour des menus avantages en nature qui passent presque inaperçus mais qui nécessitent des moyens financiers et temporels non négligeables.

A titre d'exemple le commanditaire peut :

- fournir une aide logistique ou technique consistant en l'impression sur son propre matériel les programmes de la manifestation ou assurer la gestion de la billetterie sur son matériel informatique ;

- mettre à la disposition du bénéficiaire pour une durée déterminée des chaises, des ordinateurs ou des locaux dont il est propriétaire ou loués à cet effet. Cette mise à disposition s'apparente à un prêt ;

- mettre à la disposition du parrainé, pour une durée déterminée des personnes faisant partie de son personnel ou engagées à l'occasion de l'activité de parrainage qui seront rémunérées par le sponsor.

La contrepartie de ces aides en nature (prestations de services ou livraisons de biens) s'analyse en la prestation de service à laquelle s'engage le parrainé. Par conséquent le caractère onéreux, un des critères d'application de la TVA, est présent.

b) Les modalités d'imposition du commanditaire

Hormis les cas d'exonération, les règles d'imposition de l'aide de parrainage en nature sont définies par l'article 76-1 de l'Annexe III du CGI aux termes duquel « la valeur des objets reçus en contrepartie de ceux livrés, éventuellement majorée du montant de la soulte encaissée » constituent l'assiette de la taxe.

La somme ainsi déterminée est acquittée par le commanditaire et sera à fortiori facturée au sponsoré.

Dans les faits, cette opération donnera lieu à un échange de facture entre le parrainé et le parrain, dont les montants doivent pour respecter une certaine logique être identiques. Il y aura ainsi, une compensation financière entre les deux factures.

L'exigibilité de la taxe au niveau de chaque prestation faisant l'objet de l'échange est déterminée par la nature de la prestation (livraison de bien ou prestation de service).

B. LES REGULARISATIONS DES DEDUCTIONS PRATIQUEES ANTERIEUREMENT

En principe, lorsque la déduction de TVA répond aux exigences légales, elle est définitive. Néanmoins certains événements peuvent remettre en cause ce principe, entraînant par là un impératif de régularisation de la situation.

La régularisation consiste dans le versement au trésor d'une fraction de la taxe initialement déduite⁹⁷.

a) Les opérations concernées

Le sponsor a pu déduire la taxe afférente à l'acquisition du bien immobilisé lors du paiement du prix. Le fait de sortir ce bien du bilan et de le remettre au bénéficiaire engendre pour le sponsor l'obligation de régulariser la situation. Par

conséquent, il est tenu de reverser à l'administration fiscale la taxe dont il a pu jouir (article 210 de l'annexe II du CGI).

Cependant, la régularisation à laquelle peut être tenu le commanditaire répond à des règles qu'il convient de préciser. Toutes les opérations donnant lieu à l'aide en nature ne sont pas susceptibles de régularisations fiscales.

Il ne peut être question de régularisation lorsque l'opération « d'échange » est elle-même soumise à la TVA.

Nous avons vu que l'aide en nature pouvait consister en la mise à disposition par le commanditaire de personnel qui est rémunéré par lui pour la période de la manifestation; elle peut aussi consister en la dispense de conseils au parrainé. Dans ces cas, la prestation du commanditaire ne porte pas sur un bien, et par conséquent il n'y a pas lieu à régularisation de TVA.

A l'inverse il faudra procéder à une régularisation dans les cas suivants :

- lorsque le commanditaire remet à titre définitif au sponsoré le bien objet de l'avantage en nature; le bien sort définitivement du patrimoine du parrain. Cela s'analyse en une opération de cession de bien corporel au sens de l'article 210 de l'annexe II du CGI.

Avant 1989, lorsque le bien était d'occasion, sortie de l'actif de l'entreprise parrain, la cession donnait lieu à régularisation mais aussi à application du régime fiscal de plus et moins values.

- mise à disposition d'un bien exonéré de TVA, par exemple prêt d'un local nu ou d'un terrain non aménagé. On part du principe qu'il y a eu un changement d'affectation ou d'utilisation du bien entraînant une modification de sa situation au regard du droit à déduction⁹⁸.

⁹⁷ H. LENA, op. cit. n°1

⁹⁸ Article 226 bis de l'Annexe II du CGI

b) Les conditions légales de régularisation

La régularisation doit être effectuée suivant un délai déterminé à l'expiration duquel elle est prescrite. Ce délai varie en fonction de la nature du bien en cause.

Lorsque l'opération a consisté en la remise ou la mise à disposition d'immeubles par le commanditaire au parrainé, la régularisation doit intervenir avant le commencement de la neuvième année qui suit celle de leur acquisition ou de leur achèvement.

A défaut, la déduction de la taxe afférente à l'acquisition du bien devient définitive.

Pour toutes les autres immobilisations le délai expire au commencement de la quatrième année qui suit l'année de l'acquisition ou de la première utilisation.

c) Le montant de la régularisation et les formalités à accomplir

En matière d'immeubles, le montant de la régularisation, c'est-à-dire la fraction de la taxe initialement déduite qui devra être reversée au trésor, correspond à la déduction initiale diminuée d'un dixième par année civile ou fraction d'année civile écoulée depuis la date d'acquisition ou d'achèvement.

Pour les autres immobilisations, le reversement est égal à la déduction initiale diminuée d'un cinquième par année civile ou fraction d'année civile écoulée depuis la date d'acquisition ou de la première utilisation du bien.

Le reversement de la taxe antérieurement déduite par le commanditaire au trésor, entraîne simultanément une autre obligation à l'endroit du sponsoré.

Le parrain est tenu de délivrer au parrainé une attestation faisant mention du montant de la taxe ayant initialement grevé le bien, diminué dans les conditions précédentes.

Cette attestation permettra au parrainé de pratiquer à son tour une déduction à condition que le bien constitue pour ce dernier une immobilisation.

§2-. LA REMISE DU BIEN A TITRE DE PRÊT

L'administration fiscale voit dans cette remise une opération d'échange de prestations réciproques entre les deux protagonistes. La remise du bien par le sponsor s'analyse comme une mise en location. Selon Monsieur CHADEFaux, cette construction a des bases juridiques incertaines et des conséquences fiscales étonnantes. Chacune des parties devra facturer à l'autre la TVA assise sur le prix de sa propre prestation, et par voie de conséquence pourra déduire la TVA correspondante⁹⁹.

Jusqu'au 31 décembre 1989, le législateur exonérait de TVA les remises de biens par le commanditaire au parrainé lorsque ces biens étaient d'occasion inscrit à l'actif du bilan du sponsor et constituaient des immobilisations¹⁰⁰.

Ce régime a été modifié par la loi de finances pour 1990. L'opération de remise de biens d'occasions constituant des immobilisations n'est exonérée de TVA que lorsque le bien en question n'avait pas ouvert droit à déduction de la taxe lors de son acquisition.

⁹⁹ Rép. min. REYMANN, n°4143, J.O. A.N. Q, 4 août 1986, p. 2460

¹⁰⁰ Article 261-3 1^{er} du CGI

CONCLUSION

Le phénomène du parrainage, né de la pratique, connaît un essor remarquable. A long terme, cette technique de communication sera sans doute préférée par les entreprises au détriment du mécénat et de la publicité. Cela se justifie par le fait que cet outil allie opportunément les intérêts du sponsor et du sponsoré.

Original et d'un intérêt certain pour les entreprises, le parrainage emprunte son régime juridique au droit fiscal général.

Qu'il s'agisse des impôts directs ou des impôts indirects, le droit fiscal général s'adapte avec plus ou moins de facilité. Mais il n'existe pas de cadre législatif et fiscal propre au parrainage. Cette absence est d'autant plus remarquée face à l'importance que revêt aujourd'hui la matière. Certaines activités sportives risqueraient de ne pas avoir lieu en l'absence de sponsor.

Cette situation n'est pas propre au domaine du parrainage. Elle se retrouve dans divers techniques nées de la pratique et auxquelles le droit a dû s'adapter. Ainsi par exemple de l'informatique ou de l'Internet. Dans ce dernier cas, on a d'abord tenté d'adapter le droit existant¹⁰¹, puis a été suggéré la création d'un droit spécifique.

L'intervention du législateur est-elle opportune dans le domaine du parrainage afin de poser clairement le cadre juridique et fiscal?

¹⁰¹ La loi dite Informatique et Liberté du 6 juillet 1978 portant création de la CNIL a permis l'appréhension de certain problèmes posés par ces matières, cependant, elle s'est avérée insuffisante.

Une double observation s'impose :

1- Il serait plus aisé aux entreprises de faire appel au parrainage si elles trouvaient un cadre fiscal clair et précis propre à la matière. On peut penser que les praticiens y recouraient plus facilement si la technique leur paraissait moins complexe. Notamment du point de vue de la TVA dont l'originalité ne cache pas la difficulté d'appréhension. Le même constat peut être fait en ce qui concerne le parrainage international.

2- Toutefois, en l'absence d'un tel cadre spécifique, la matière ne semble pas décourager les entreprises à compléter leur communication par la publicité, d'une communication par le parrainage. Il apparaît par conséquent inutile d'encombrer les parlementaires de ce thème. Le recours aux outils connus et répertoriés semble suffisant.

Nonobstant, si l'intervention du législateur n'est pas à prodiguer, une autre voie peut être suggérée. L'administration fiscale, plus proche des réalités du terrain semble la mieux à même pour définir, par sa doctrine, un cadre clair et détaillé pour l'ensemble de activités du parrainage en tenant compte des particularités existantes.

Cet effort de clarification pragmatique par l'administration fiscale aurait sans aucun doute pour conséquence un attachement encore plus grand des entreprises vers le parrainage qui leur semble être une technique plus en rapport avec leur finalité.

Par conséquent, l'intervention législative dans le domaine de la fiscalité du parrainage ne semble pas nécessaire, étant donné que le cadre actuel est suffisant et s'adapte parfaitement à la technique.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES GENERAUX

- BENABENT, Les contrats spéciaux, éd. Monchrestien, 1995
- M. COZIAN, Précis de fiscalité des entreprises, éd. Litec Fiscal, 97-98,
Dictionnaire permanent de Droit des Affaires, V° Mécénat et Parrainage
Juris-Classeur commercial, Contrats distribution, « Le contrat de parrainage
publicitaire»
- Lamy Droit Economique 2000, V° Mécénat, Parrainage
- Lamy Fiscal 2000, V° Mécénat et Parrainage
- Ph. MALAURIE, L. AYNES, Les contrats spéciaux, éd. Cujas, 1998,

OUVRAGES SPECIALISES

- ADMICAL, « Aspects juridiques et fiscaux du mécénat d'entreprise", 1986
- BENNEVISTE et S. PICQUET, « Pratique du parrainage », éd. Vuibert
entreprise, 1988
- BESANCON, « Nouveaux enjeux du mécénat en Europe », 2d. Juris-Service
- G. BIGLE et D. ROSKIS, « Sponsoring, le parrainage publicitaire », éd. DELMAS
- A. GOBIN, « Le mécénat : Histoire, Droit, Fiscalité », 2d. Entreprise Moderne
- DELSOL, « Le mécénat et le parrainage », éd. Juris-Service et AGECE, 2^{ème}
édition, 1993
- H. LENA, « Fiscalité du mécénat », PUF Fiscalité, 1991
- R. VESCLA, « Le mécénat, art de la communication, communication de l'art »,
Economica, 1988

ARTICLES

- O. BINDER, « Aspects juridiques et fiscaux du mécénat d'entreprise », Gaz. Pal. 1987, 2 doct. P.744
- M. CHADEFaux, « Aspects fiscaux du parrainage publicitaire, ou sponsoring », JCP 1987, éd. Etats, II, n°14853
- R. CHOTIN, « Opérations de mécénat et de parrainage : une complexité décourageante », PA
- C. HUGUET, « A propos du contrat de sponsoring, le parrainage publicitaire », JCP 1980, éd. CI chron. 8940
- G. LAMBERT et M. ROCHEDY, « L'entreprise et le sponsoring », Actualité fiduciaire, mars 1991, n° 739 p.12
- A. RIOU, « Un peu de fiscalité culturelle », PA n° 81, du 8 juillet 1994
n°143, du 28 novembre 1997
« Parrainage ou mécénat d'entreprise : quelle technique choisir », Les nouvelles fiscales n°828, du 15 juin 2000

DOCTRINE ADMINISTRATIVE

- Instruction administrative du 26 février 1988, BOI n°40, sur le développement du mécénat
- Instruction administrative du 26 avril 2000, BOI du 5 mai

SITES INTERNET

- Admical, <<http://www.admical.org>>
- Ministère des Finances <<http://www.finances.gouv.fr>>
- Portail juridique français <<http://www.village-justice.com>>
- Ministère de la Culture (France) <<http://www.culture.fr>>

ANNEXES :

- 1-. Loi n° 87-571 du 23 juillet 1987, JO 24 juillet 1987, sur le développement du mécénat

- 2-. Instruction administrative du 26 février 1988, BOI n°40, sur le développement du mécénat

- 3-. Loi n°99-1172 du 30 décembre 1999, portant loi de finances pour 2000

- 4-. Contrat d'engagement

- 5-. Graphique d'évolution des opérations de parrainage.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	1
SECTION 1-. LE PARRAINAGE ET LE MECENAT : « FRAIS GENERAUX ET FRAIS GENEREUX »	4
SECTION 2-. LE PARRAINAGE ET LA PUBLICITE : « REALITE ET FICTION »	8
PREMIERE PARTIE-. LE PARRAINAGE ET LES IMPOTS DIRECTS	14
CHAPITRE 1. LE TRAITEMENT FISCAL DE L' AIDE FINANCIERE	15
SECTION 1. UNE CHARGE DEDUCTIBLE POUR LE COMMANDITAIRE	15
§1. LES CONDITIONS DE LA DEDUCTION	15
A. LES CONDITIONS DE FORME DE LA DEDUCTIBILITE DES DEPENSES DE PARRAINAGE	15
B. LES CONDITIONS DE FOND DE LA DEDUCTIBILTE DES DEPENSES DE PARRAINAGE	16
a) L'assimilation des dépenses de parrainage aux dépenses de publicité	16
b) Les revendications en faveur d'une intervention légale	19
c) Les conditions générales légales de fond	20
d) La condition spécifique de la déductibilité des dépenses de parrainage	23
1-. Les dépenses doivent être en rapport avec l'avantage attendu par l'entreprise ou l'impératif de proportionnalité	23
2-. Le risque de l'acte anormal de gestion	24

§2-. LES OPERATIONS CONCERNEES PAR LA DEDUCTION _____	26
A-. LA DEDUCTIBILITE DES DEPENSES INDEPENDAMMENT DE LEUR FORME _____	26
B-. LES DEPENSES A CARACTERE SOMPTUAIRES SONT DEDUCTIBLES _____	28
SECTION 2-. LIMPOSITION DE LA RECETTE FINANCIERE CHEZ LE PARRAINE _____	30
§1-. LE PARRAINE EST UNE PERSONNE PHYSIQUE _____	30
A-. LE PARRAINE EST UN RESIDENT FISCAL FRANÇAIS _____	30
a) La notion de résident fiscal français et ses conséquences _____	31
b) L'existence d'un contrat de travail _____	32
c) Le travail indépendant _____	34
B-. LE PARRAIN PERSONNE PHYSIQUE NON-RESIDENT FISCAL FRANÇAIS _____	37
a) En présence d'une convention fiscale _____	38
b) En l'absence d'une convention fiscale internationale _____	39
c) L'existence d'un intermédiaire entre le sponsoré et le parrain _____	40
§2-. LE PARRAIN EST UNE PERSONNE MORALE _____	41
A-. LES PERSONNES MORALES CONCERNEES ET LEUR SOUMISSION A L'I.S. _____	41
a) Les sociétés _____	41
b) Les associations et fondations _____	43
1-. Les associations et fondations à but non lucratif _____	43
2-. Les associations et fondations à but lucratif _____	44
B-. L'EXISTENCE ET LA PRESENCE D'UNE CONVENTION FISCALE INTERNATIONALE _____	46
C-. LE RISQUE D'EVASION FISCALE _____	47
CHAPITRE 2-. LE TRAITEMENT FISCAL DE L'AIDE MATERIELLE DE PARRAINAGE _____	48
SECTION 1-. L'OPERATION D'ACQUISITION DU MATERIEL _____	49
§1-. LA DEDUCTIBILITE DES FRAIS D'ACQUISITION _____	49
A-. LES FRAIS D'ACQUISITION _____	49
B-. LA DEDUCTION SPECIALE DES FRAIS SOMPTUAIRES _____	50
§2-. LES OPERATIONS COMPTABLES _____	51

A-. LE BIEN CONSTITUE UNE IMMOBILISATION _____	51
B-. L'AMORTISSEMENT DE L'IMMOBILISATION _____	51
SECTION 2-. L'OPERATION DE TRANSFERT DU MATERIEL _____	53
§1-. LA REALISATION D'UNE PLUS VALUE OU D'UNE MOINS VALUE _____	53
§2-. LE REGIME FISCAL DES CADEAUX _____	54
<u>DEUXIEME PARTIE-. LE PARRAINAGE ET LA TVA</u> _____	55
CHAPITRE 1-. L'APPLICATION DE LA TVA A L'AIDE FINANCIERE _____	56
SECTION 1-. LE PARRAINAGE ET LA TVA _____	56
§1-. LES REGLES DE TERRITORIALITE _____	56
A-. LE REGIME DE DROIT COMMUN DE LA TERRITORIALITE _____	56
B-. LE REGIME D'EXCEPTION APPLICABLE A CERTAINES ACTIVITES DE PARRAINAGE _____	57
§2-. L'APPLICATION DE LA TVA AU PARRAINAGE INTERNATIONAL _____	57
A-. L'ENTREPRISE FRANCAISE QUI REALISE DES OPERATIONS DE PARRAINAGE _____	58
B-. L'ENTREPRISE ETRANGERE REALISANT DES OPERATIONS DE PARRAINAGE EN FRANCE _____	59
§3-. LES EXONERATIONS DE CERTAINES ACTIVITES DE PARRAINAGE _____	60
A-. LES REUNIONS SPORTIVES _____	60
B-. LES ACTIVITES DES ASSOCIATIONS ET FONDATIONS _____	61
C-. LES ARTISTES DU SPECTACLE ET LES SPORTIFS _____	63
§4-. LES MODALITES D'IMPOSITION _____	63
A-. LES REGLES DE DROIT COMMUN DE LA TVA _____	64
a) L'assiette de la taxe _____	64

b) L'exigibilité et le taux de la TVA _____	64
B-. LES REGLES SPECIFIQUES LIEES AUX ACTIVITES DU SPECTACLE _____	65
a) La base d'imposition _____	65
b) Les taux d'imposition dérogatoires _____	66
§5-. LE PARRAINE ET LA FACTURATION DE LA TVA _____	66
A-. LE PARRAINE SALARIE _____	67
B-. LE PARRAINE AGISSANT A TITRE INDEPENDANT _____	68
SECTION 2-. LE COMMANDITAIRE ET LA TVA _____	70
§1-. LES CONDITIONS GENERALES DE DEDUCTION _____	71
A-. L'ENTREPRISE PARRAINE DOIT ETRE ASSUJETTIE A LA TVA _____	71
B-. LES BIENS OU SERVICES NECESSAIRES A L'EXPLOITATION _____	71
§2-. LES OPERATIONS SUSCEPTIBLES D'ETRE EXCLUES DU DROIT A DEDUCTION _____	72
A-. LES DEPENSES DE SPECTACLES _____	72
B-. LES BIENS OU SERVICES CEDES SANS REMUNERATION _____	73
§3-. LES MODALITES D'IMPOSITION _____	73
A-. LE MONTANT DE LA DEDUCTION _____	73
B-. LA DATE DE LA DEDUCTION _____	74
CHAPITRE 2-. L'APPLICATION DE LA TVA A L'AIDE MATERIELLE _____	75
SECTION 1-. L'ACQUISITION DU BIEN PAR LE PARRAIN _____	75
§1-. La TVA est déductible lorsque le bien remis au sponsoré provient des stocks. _____	75
§2-. Le bien remis peut être une immobilisation _____	76
§3-. Les particularités tenant au parrainage : la déductibilité de la taxe afférente aux prix d'achat des véhicules de compétitions _____	77
SECTION 2-. LA REMISE DU BIEN AU SPONSORE _____	78
§1-. LA REMISE DU BIEN EN PROPRIETE _____	78
A-. LE COMMANDITAIRE REDEVABLE DE LA TVA _____	79
a) Le domaine de la TVA due par le commanditaire _____	79

b) Les modalités d'imposition du commanditaire _____	80
B-. LES REGULARISATIONS DES DEDUCTIONS PRATIQUEES ANTERIEUREMENT _____	80
a) Les opérations concernées _____	80
b) Les conditions légales de régularisation _____	82
c) Le montant de la régularisation et les formalités à accomplir _____	82
§2-. LA REMISE DU BIEN A TITRE DE PRÊT _____	83

<u>CONCLUSION</u> _____	84
--------------------------------	-----------

<u>BIBLIOGRAPHIE</u> _____	86
-----------------------------------	-----------

<u>ANNEXES :</u> _____	88
-------------------------------	-----------

<u>TABLE DES MATIERES</u> _____	89
--	-----------