

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE MONTREUIL**

N° 1207203 et 1301926

SA PARIS SAINT GERMAIN FOOTBALL

M. L'hôte
Rapporteur

M. Bensamoun
Rapporteur public

Audience du 18 novembre 2013
Lecture du 2 décembre 2013

19-03-04
C

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif de Montreuil

(11^{ème} Chambre)

Vu I, la requête n° 1207203, enregistrée le 4 septembre 2012, présentée pour la SA Paris Saint Germain Football, dont le siège social est situé 24 rue du commandant Guilbaud à Paris (75016), par Me Toutté et Me Bigarré ; la SA Paris Saint Germain Football demande au tribunal :

1°) de prononcer la réduction, à concurrence de 30 433 euros, de l'imposition initiale de cotisation minimale de taxe professionnelle assise sur la valeur ajoutée à laquelle elle a été assujettie au titre de l'année 2008 ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat le versement de la somme de 5 000 euros sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Elle soutient que les cessions de contrats de joueurs professionnels de football ne doivent pas être prises en compte dans le calcul de la valeur ajoutée utilisé pour la détermination de la cotisation minimale de taxe professionnelle ; que ces contrats constituent des immobilisations incorporelles, conformément aux règles comptables qui leur sont applicables ; que s'il est possible de comprendre dans le calcul de la valeur ajoutée un produit ou une charge ayant la nature d'un résultat d'exploitation alors même que la règle comptable impose une comptabilisation en immobilisations du bien auquel ce produit ou cette charge se rattache, cela ne peut l'être que pour les biens polyvalents, c'est-à-dire les biens conçus pour être vendus ou donnés en location ou utilisés par l'entreprise pour ses propres besoins ; que les contrats de joueurs professionnels ne sont pas des biens polyvalents ; que la circonstance qu'une partie des joueurs soit régulièrement renouvelée ne s'oppose pas à ce que les cessions des contrats de joueurs aient un caractère exceptionnel dès lors que son activité ne s'inscrit pas dans une logique

d'achat-revente et que ces cessions ont uniquement pour objectif de former les meilleures équipes possibles pour obtenir les meilleurs résultats possibles ; qu'en outre les cessions de contrats de joueurs ne sont pas systématiques, certains quittant le club en fin de carrière professionnelle ou à l'issue du contrat sans qu'il y ait eu de cession ; que les cessions de contrats de joueurs sont parfois réalisées à perte ; que certains contrats sont achetés par le club tout en sachant qu'ils ne seront pas revendus car ils concernent des joueurs en fin de carrière ; qu'au cours des saisons 2007/2008 à 2010/2011, les cessions de contrats de joueurs ont représenté entre 2 et 13 % des effectifs ; que le joueur doit donner son accord à la cession de son contrat ; que si ces contrats devaient être pris en compte pour le calcul de la valeur ajoutée l'administration devrait alors, afin d'éviter une double imposition, réintégrer leur amortissement et calculer la valeur ajoutée en déduisant du prix de vente non pas la valeur nette comptable mais la valeur d'achat ; que la jurisprudence admet, pour la détermination de la valeur ajoutée en matière de transfert de charges, un parallélisme entre la déduction de la charge et la réintégration des produits correspondants ; qu'elle a déjà admis, en matière d'impôt sur les sociétés, que l'application littérale d'un texte soit écartée lorsqu'elle entraîne une double imposition ;

Vu la décision par laquelle l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction des vérifications nationales et internationales a statué sur la réclamation préalable ;

Vu, enregistré le 10 avril 2013, le mémoire en défense présenté par l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction des vérifications nationales et internationales qui conclut au rejet de la requête ;

Il soutient que les cessions de contrats de joueurs, qui interviennent chaque année entre deux saisons et génèrent des produits réguliers et substantiels, se rattachent à l'activité professionnelle normale et courante de la requérante ; que la jurisprudence les a déjà ainsi qualifiés ; que la comptabilisation des produits qui en résultent en produits exceptionnels ne constitue pas un obstacle à leur prise en compte dans le calcul de la valeur ajoutée dès lors, d'une part que cette comptabilisation est erronée puisque les produits de cessions de contrats auraient dû être enregistrés dans un compte 756 « produits des cessions courantes d'éléments d'actifs », et, d'autre part, que l'administration n'est pas liée par le mode de comptabilisation retenu ; que l'exclusion des amortissements du calcul de la valeur ajoutée résulte de la loi ; qu'au regard des prescriptions du droit comptable comme du droit fiscal, une plus-value réalisée à l'occasion de la cession d'un élément d'actif amortissable s'obtient en retranchant du prix de cession sa valeur nette comptable et non son prix d'acquisition ;

Vu, enregistré le 7 juin 2013, le mémoire en réplique, présenté par la SA Paris Saint Germain Football, qui conclut aux mêmes fins par les mêmes moyens ;

Elle soutient en outre que les cessions de joueurs ont une finalité sportive et non financière ; qu'ainsi, au cours des saisons 2007/2008 et 2008/2009, les contrats ont été cédés pour des joueurs qui n'ont pas été performants ou en raison d'une mésentente avec le club ; que les contrats sont immobilisés conformément aux règles comptables, notamment l'avis du Conseil National de la Comptabilité n° 2004-12 du 23 juin 2004 ; que contrairement à ce que soutient l'administration, ces contrats ne constituent pas des biens polyvalents ; que la médiatisation du « *mercato* » crée une illusion de régularité des cessions de contrats ; que ses premières sources de revenus sont les droits de retransmission télévisuelle, les recettes de billetterie ou de sponsoring alors que les produits générés par les cessions de contrats de joueurs sont accessoires ; que la direction nationale du contrôle de gestion considère que les produits de cession des joueurs ne se rattachent pas à son résultat courant mais constituent des produits exceptionnels ; que les contrats de joueurs constituent des immobilisations spécifiques dès lors

que leur cession ne peut intervenir, sauf faute grave, qu'en accord avec le joueur et présente, de ce fait, un caractère exceptionnel ; que la jurisprudence citée par l'administration est intervenue à une période où les règles comptables préconisaient de comptabiliser en charges et produits de gestion courante les charges et les produits liés aux contrats de cessions de joueurs ; que seules les cessions d'immobilisations qui ont un caractère systématique doivent être considérées comme revêtant un caractère courant mais que tel n'est pas le cas des immobilisations réalisées par une entreprise qui n'en a plus l'usage et qui n'entrent plus dans son cycle de production ; que les cessions des contrats de joueurs en litige concernaient des joueurs dont le club souhaitait se séparer et qui dès lors, même si la comparaison est délicate, sont assimilables à des immobilisations dont le club n'avait plus l'usage ; que la position de l'administration qui consiste à refuser la réintégration des amortissements, conduit à majorer artificiellement la valeur ajoutée ; que le juge comme l'administration ont déjà introduit des mécanismes correcteurs pour que la détermination de la valeur ajoutée respecte la réalité économique ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu II, la requête n° 1301926, enregistrée le 18 février 2013, présentée pour la SA Paris Saint Germain Football, par Me Toutté et Me Bigarré ; la SA Paris Saint Germain Football demande au tribunal :

1°) de prononcer la réduction, à concurrence de 125 553 euros, de l'imposition supplémentaire de cotisation minimale de taxe professionnelle assise sur la valeur ajoutée à laquelle elle a été assujettie au titre de l'année 2009 ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat le versement de la somme de 5 000 euros sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Elle soutient que les cessions de contrats de joueurs professionnels de football ne doivent pas être prises en compte dans le calcul de la valeur ajoutée utilisé pour la détermination de la cotisation minimale de taxe professionnelle; que ces contrats constituent des immobilisations incorporelles, conformément aux règles comptables qui leur sont applicables ; que s'il est possible de comprendre dans le calcul de la valeur ajoutée un produit ou une charge ayant la nature d'un résultat d'exploitation alors même que la règle comptable impose une comptabilisation en immobilisations du bien auquel ce produit ou cette charge se rattache, cela ne peut l'être que pour les biens polyvalents, c'est-à-dire les biens conçus pour être vendus ou donnés en location ou utilisés par l'entreprise pour ses propres besoins ; que les contrats de joueurs professionnels ne sont pas des biens polyvalents ; que la circonstance qu'une partie des joueurs soit régulièrement renouvelée ne s'oppose pas à ce que les cessions des contrats de joueurs aient un caractère exceptionnel dès lors que son activité ne s'inscrit pas dans une logique d'achat-revente et que ces cessions ont uniquement pour objectif de former les meilleures équipes possibles pour obtenir les meilleurs résultats possibles ; qu'en outre les cessions de contrats de joueurs ne sont pas systématiques, certains quittant le club en fin de carrière professionnelle ou à l'issue du contrat sans qu'il y ait eu de cession ; que les cessions de contrats de joueurs sont parfois réalisées à perte ; que certains contrats sont achetés par le club tout en sachant qu'ils ne seront pas revendus car ils concernent des joueurs en fin de carrière ; qu'au cours des saisons 2007/2008 à 2010/2011, les cessions de contrats de joueurs ont représenté entre 2 et 13 % des effectifs ; que le joueur doit donner son accord à la cession de son contrat ; que si ces contrats devaient être pris en compte pour le calcul de la valeur ajoutée l'administration devrait alors, afin d'éviter une double imposition, réintégrer leur amortissement et calculer la valeur ajoutée en déduisant du prix de vente non pas la valeur nette comptable mais la valeur d'achat ; que la jurisprudence admet, pour la détermination de la valeur ajoutée en matière de

transfert de charges, un parallélisme entre la déduction de la charge et la réintégration des produits correspondants ; qu'elle a déjà admis, en matière d'impôt sur les sociétés, que l'application littérale d'un texte soit écartée lorsqu'elle entraîne une double imposition ;

Vu la décision par laquelle l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction des vérifications nationales et internationales a statué sur la réclamation préalable ;

Vu, enregistré le 10 avril 2013, le mémoire en défense présenté par l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction des vérifications nationales et internationales qui conclut au rejet de la requête ;

Il soutient que les cessions de contrats de joueurs, qui interviennent chaque année entre deux saisons et génèrent des produits réguliers et substantiels, se rattachent à l'activité professionnelle normale et courante de la requérante ; que la jurisprudence les a déjà ainsi qualifiés ; que la comptabilisation des produits qui en résultent en produits exceptionnels ne constitue pas un obstacle à leur prise en compte dans le calcul de la valeur ajoutée dès lors, d'une part que cette comptabilisation est erronée puisque les produits de cessions de contrats auraient dû être enregistrés dans un compte 756 « produits des cessions courantes d'éléments d'actifs », et, d'autre part, que l'administration n'est pas liée par le mode de comptabilisation retenu ; que l'exclusion de amortissements du calcul de la valeur ajoutée résulte de la loi ; qu'au regard des prescriptions du droit comptable comme du droit fiscal, une plus-value réalisée à l'occasion de la cession d'un élément d'actif amortissable s'obtient en retranchant du prix de cession sa valeur nette comptable et non son prix d'acquisition ;

Vu, enregistré le 7 juin 2013, le mémoire en réplique, présenté par la SA Paris Saint Germain Football, qui conclut aux mêmes fins par les mêmes moyens ;

Elle soutient en outre que les cessions de joueurs ont une finalité sportive et non financière ; qu'ainsi, au cours des saisons 2007/2008 et 2008/2009, les contrats ont été cédés pour des joueurs qui n'ont pas été performants ou en raison d'une mésentente avec le club ; que les contrats sont immobilisés conformément aux règles comptables, notamment l'avis du Conseil National de la Comptabilité n° 2004-12 du 23 juin 2004 du 23 juin 2004 ; que contrairement à ce que soutient l'administration, ces contrats ne constituent pas des biens polyvalents ; que la médiatisation du « *mercato* » crée une illusion de régularité des cessions de contrats ; que ses premières sources de revenus sont les droits de retransmission télévisuelle, les recettes de billetterie ou de sponsoring alors que les produits générés par les cessions de contrats de joueurs sont accessoires ; que la direction nationale du contrôle de gestion considère que les produits de cession des joueurs ne se rattachent pas à son résultat courant mais constituent des produits exceptionnels ; que les contrats de joueurs constituent des immobilisations spécifiques dès lors que leur cession ne peut intervenir, sauf faute grave, qu'en accord avec le joueur et présente, de ce fait, un caractère exceptionnel ; que la jurisprudence citée par l'administration est intervenue à une période où les règles comptables préconisaient de comptabiliser en charges et produits de gestion courante les charges et les produits liés aux contrats de cessions de joueurs ; que seules les cessions d'immobilisations qui ont un caractère systématique doivent être considérées comme revêtant un caractère courant mais que tel n'est pas le cas des immobilisations réalisées par une entreprise qui n'en a plus l'usage et qui n'entrent plus dans son cycle de production ; que les cessions des contrats de joueurs en litige concernaient des joueurs dont le club souhaitait se séparer et qui dès lors, même si la comparaison est délicate, sont assimilables à des immobilisations dont le club n'avait plus l'usage ; que la position de l'administration qui consiste à refuser la réintégration des amortissements, conduit à majorer artificiellement la valeur ajoutée ; que le juge comme l'administration ont déjà introduit des mécanismes correcteurs pour

que la détermination de la valeur ajoutée respecte la réalité économique ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 18 novembre 2013 :

- le rapport de M. L'hôte, rapporteur ;
- les conclusions de M. Bensamoun, rapporteur public ;
- et les observations de Me Bigarré, pour la requérante ;

1. Considérant que les requêtes susvisées concernent le même contribuable et présentent à juger les mêmes questions ; qu'il y a lieu de les joindre pour qu'il y soit statué par un seul jugement ;

2. Considérant que la SA Paris Saint Germain Football, qui a pour activité la gestion du club de football professionnel du même nom, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité qui a porté sur les exercices clos en 2008 et 2009 ; qu'à l'issue de ce contrôle, l'administration a intégré dans le calcul de la valeur ajoutée utilisé pour déterminer la cotisation minimale de taxe professionnelle les produits tirés de la cession de contrats de joueurs ; que la SA Paris Saint Germain Football demande la réduction de son imposition initiale de cotisation minimale de taxe professionnelle pour l'année 2008, ainsi que de l'imposition supplémentaire dont elle a fait l'objet au titre de l'année 2009, aux motifs tirés de ce que ces cessions présentent un caractère exceptionnel et de ce que l'administration aurait dû réintégrer les amortissements ;

Sur les conclusions tendant à la décharge des impositions litigieuses :

3. Considérant qu'aux termes de l'article 1647 E du code général des impôts dans sa rédaction alors en vigueur : « *I. La cotisation de taxe professionnelle des entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 7 600 000 € est au moins égale à 1,5 % de la valeur ajoutée produite par l'entreprise, telle que définie au II de l'article 1647 B sexies. (...)* » ; qu'aux termes de l'article 1647 B sexies du code général des impôts, dans sa rédaction alors applicable : « (...) *II. 1. La valeur ajoutée (...) est égale à l'excédent hors taxe de la production sur les consommations de biens et services en provenance de tiers (...). 2. Pour la généralité des entreprises, la production de l'exercice est égale à la différence entre : d'une part, les ventes, les travaux, les prestations de services ou les recettes ; les produits accessoires ; les subventions d'exploitation ; les ristournes, rabais et remises obtenus ; les travaux faits par l'entreprise pour elle-même ; les stocks à la fin de l'exercice ; et d'autre part, les achats de matières et marchandises, droits de douane compris ; les réductions sur ventes ; les stocks en début de l'exercice. Les consommations de biens et services en provenance de tiers comprennent : les travaux, fournitures et services extérieurs, (...) les frais de transports et déplacements, les frais divers de gestion. (...)* » ; que ces dispositions fixent la liste limitative des catégories d'éléments comptables qui doivent être pris en compte dans le calcul de la valeur ajoutée en fonction de

laquelle sont plafonnées les cotisations de taxe professionnelle ; que, pour déterminer si une charge ou un produit se rattache à l'une de ces catégories, il y a lieu de se reporter aux dispositions du plan comptable général dans leur rédaction en vigueur lors de l'année d'imposition concernée, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt ;

4. Considérant que la SA Paris Saint Germain Football, qui a pour activité la gestion du club professionnel du même nom, a comptabilisé en produits à caractère exceptionnel les sommes qui correspondent aux indemnités de transfert qu'elle a perçues à l'occasion de la rupture anticipée des contrats de travail à durée indéterminée de ses joueurs professionnels ; que la circonstance que le Conseil National de la Comptabilité considère que ces contrats de cession doivent être immobilisés est sans incidence dès lors que leur nature d'immobilisation n'est pas remise en cause ; que la requérante ne saurait opposer le mode de comptabilisation des produits de cessions de contrats préconisé par la direction nationale du contrôle de gestion, instance de la Ligue de football professionnel ; qu'il ressort de l'instruction que les produits liés à ces cessions de contrats de joueurs présentent un caractère récurrent dès lors que pour chaque saison comprise entre 2007 et 2011, entre un et cinq contrats font l'objet d'une cession ; qu'au surplus, le produit lié à ces cessions, à supposer même qu'il présente un caractère accessoire par rapport aux autres recettes n'en présente pas moins un caractère substantiel pour chacune des années vérifiées puisqu'il s'élève à 13 180 000 euros pour l'exercice clos en 2008 et 12 860 000 euros pour l'année 2009 ; que la circonstance que les cessions de ces contrats nécessitent l'accord des joueurs ne saurait avoir pour conséquence de leur conférer un caractère exceptionnel, dès lors qu'il résulte des pratiques du football professionnel que ces cessions ont un caractère courant et organisé dans le cadre de marchés de transferts biannuels communément appelés « *mercato* » ; que dès lors, c'est à bon droit que l'administration a estimé que les recettes correspondantes doivent être prises en compte pour la détermination de la valeur ajoutée utilisée pour le calcul de la cotisation minimale de taxe professionnelle ;

5. Considérant que la société soutient que, dès lors que les cessions de contrats de joueurs sont regardées comme des opérations de gestion courante, il y a lieu de prendre en compte, pour le calcul de la valeur ajoutée, non pas la valeur nette comptable des contrats de cession, mais leur valeur d'achat ; que cette prise en compte de la seule valeur d'achat implique la réintégration dans les charges des amortissements antérieurement constatés ; que, toutefois, ainsi qu'il a déjà été dit au point 4, les cessions de ces contrats constituent des cessions d'immobilisations ; qu'en outre, les amortissements ne figurent pas dans la liste des éléments limitativement énumérés par l'article 1647 B sexies et ne constituent pas une consommation en provenance de tiers au sens du 1° du II de cet article ; qu'ainsi c'est à bon droit que, corrélativement à la prise en compte du produit de cessions des contrats de joueurs, l'administration a déduit la valeur nette comptable de ces éléments pour le calcul de la valeur ajoutée telle que prévue par l'article 1647 B sexies du code général des impôts ;

6. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède, que les requêtes de la SA Paris Saint Germain Football doivent être rejetées ;

Sur les conclusions à fin d'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

7. Considérant que les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que l'Etat, qui n'a pas la qualité de partie perdante, verse au à la SA Paris Saint Germain Football la somme que celle-ci réclame au titre des frais exposés et non compris dans les dépens ;

DECIDE :

Article 1^{er} : Les requêtes de la SA Paris Saint Germain Football sont rejetées.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à la SA Paris Saint Germain Football et à l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction des vérifications nationales et internationales.

Délibéré après l'audience du 18 novembre 2013, à laquelle siégeaient :

M. Hoffmann, président,
Mme Billandon, premier conseiller,
M. L'hôte, premier conseiller,

Lu en audience publique le 2 décembre 2013.

Le rapporteur,

Signé

F. L'hôte

Le président,

Signé

M. Hoffmann

Le greffier,

Signé

L. Gondy

La République mande et ordonne au ministre de l'intérieur, en ce qui le concerne et à tous huissiers de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun, contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.