

N° 438050 – GIP Coupe du monde de rugby 2007

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 12 mars 2021

Lecture du 25 mars 2021

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteure publique

Le sport n'est pas seulement affaire de passion et de performance, c'est aussi une affaire d'argent, source d'immenses profits mais encore d'immenses dépenses, les premiers et les seconds n'incombant pas toujours aux mêmes personnes - en particulier, lorsqu'est en cause l'organisation de grands événements internationaux impliquant la construction, dans le pays hôte, de nouvelles infrastructures par les collectivités publiques. Loin de contribuer volontiers, par l'acquiescement des prélèvements fiscaux de droit commun, au financement de ces dépenses, les organisations internationales de droit privé, sises à l'étranger, propriétaires des droits de ces grandes manifestations sportives font, au contraire, désormais régulièrement figurer dans les cahiers des charges pour la sélection des pays d'accueil de leurs événements, l'octroi d'une garantie d'exonération fiscale.

Si depuis la loi de finances rectificative pour 2014, le législateur a introduit dans le CGI, à l'article 1655 septies, un dispositif permanent dérogatoire d'exonérations fiscales des bénéficiaires réalisés en France et des revenus de source française directement liés à l'organisation des grandes compétitions sportives internationales, l'octroi d'avantages fiscaux n'avait, jusqu'à cette date, pris la forme que de dispositifs *ad hoc*, ponctuels et de portée beaucoup plus limitée. En ce qui concerne la coupe du monde de rugby 2007, le législateur s'était ainsi borné à adapter, à l'article 25 de la loi de finances pour 2007, le régime de l'impôt sur les spectacles.

Mais pour l'ensemble de ces grands événements sportifs, antérieurs comme postérieurs à la création de l'article 1655 septies du code, ces dispositifs nationaux d'exonération n'ont pu s'étendre à la TVA, compte tenu de l'encadrement strict par le droit de l'Union de ces impositions.

A l'issue d'une vérification de comptabilité du groupement d'intérêt public (GIP) Coupe du monde de rugby 2007, constitué par la Fédération française de rugby (FFR), l'Etat et le Comité national olympique et sportif français, l'administration fiscale a estimé que la prime de participation de 4 millions de livres sterling et la redevance de tournoi de 48 millions de livres sterling versées par le GIP, en février 2008, à la société irlandaise Rugby World Cup (RWC) Ltd en exécution du contrat conclu le 10 avril 2003 par cette société avec la Fédération française de rugby pour l'organisation de la 6^e édition de la coupe du monde de rugby, devaient être assujetties à la TVA et a mis à la charge du GIP les rappels de taxe correspondants. La cour administrative d'appel de Versailles a jugé non fondé

l'assujettissement à la TVA de la prime de participation, mais confirmé le rehaussement afférent à la redevance de tournoi. Le GIP se pourvoit en cassation contre cet arrêt en tant qu'il lui fait grief.

Le dégrèvement prononcé par le ministre en cours d'instance laissant subsister l'essentiel des impositions en litige, il ne prive pas d'objet ce pourvoi et ne conduira ainsi qu'à un non-lieu partiel.

Dans sa rédaction applicable à l'espèce, l'article 259 B du CGI prévoit que, « *par dérogation aux dispositions de l'article 259 du même code, le lieu des prestations suivantes est réputé se situer en France lorsqu'elles sont effectuées par un prestataire établi hors de France et lorsque le preneur est un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée qui a en France le siège de son activité ou un établissement stable pour lequel le service est rendu (...) :/ 1° Cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits similaires* ».

La cour a analysé les stipulations du contrat du 10 avril 2003, intitulé « Host Union Agreement », comme ayant eu pour objet notamment de concéder à la FFR, selon les conditions imposées par la société RWC, le droit d'organiser le tournoi – les droits commerciaux tels que droits publicitaires, de retransmission et de marchandisage restant quant à eux exclusivement exploités par la société irlandaise – et a regardé la redevance de tournoi versée à la société RWC comme ayant eu, sous couvert de dédommager cette société de ses frais, pour objet de rémunérer la concession du droit incorporel d'organisation de la compétition. Ayant jugé que ce droit avait le caractère d'un des droits similaires mentionnés au 1° de l'article 259 B du CGI, la cour en a déduit que l'administration avait à bon droit assujetti cette somme à la TVA en France sur le fondement de ces dispositions.

A l'appui de son pourvoi, le GIP requérant soutient que la cour a, en statuant ainsi, dénaturé la portée des stipulations du contrat du 10 avril 2003 et commis une erreur de droit.

L'argument tiré de ce que l'article L. 131-15 du code du sport confie aux fédérations délégataires la mission d'organiser les compétitions sportives à l'issue desquelles sont délivrés les titres internationaux, ne vous impressionnera pas. Cet article a seulement pour objet et pour effet, lorsque la France est le pays hôte d'une compétition sportive internationale, que la personne en charge, pour la France, de la mission d'organisation de cette compétition soit la fédération sportive. Il est sans incidence, lorsque le droit d'organiser un tournoi donné appartient à une organisation internationale ou une société étrangère de droit privé, sur la faculté de cette organisation de conclure un contrat avec la fédération sportive française concernée pour lui concéder le droit d'organiser cette compétition.

Le constat que la société RWC reste, en vertu du contrat, titulaire de l'ensemble des droits commerciaux attachés au tournoi tels que les droits publicitaires, de retransmission et de marchandisage, et qu'elle en assure l'exploitation exclusive, n'est selon nous pas davantage de nature à entacher de dénaturation l'appréciation de la cour selon laquelle ce contrat confierait à la FFR un droit incorporel, distinct et détachable de ces droits commerciaux, d'organisation de la compétition sportive.

Reste le principal argument du pourvoi : celui tiré de ce qu'en égard au rôle conservé par la société RWC dans l'organisation de la compétition, notamment dans la définition de la politique de billetterie, le contrat du 10 avril 2003 ne saurait être regardé comme portant concession d'un droit incorporel similaire aux droits mentionnés au 1° de l'article 259 B du CGI. Les prérogatives confiées à la FFR par le contrat seraient ainsi trop limitées, soit pour identifier un véritable droit incorporel d'organisation du tournoi soit, à supposer qu'un tel droit existe, pour qu'il y ait eu concession de ce droit.

Le préambule du contrat du 10 avril 2003 relève que la société est titulaire du droit d'organiser le tournoi, mais que la fédération a accepté de « *prendre, en France, les responsabilités afférentes à la conduite du Tournoi* ». Aux termes de l'article 2 du contrat: « *2.1. La fédération hôte est autorisée par la Société, conformément aux modalités et conditions des présentes, à accueillir le Tournoi et à y participer conformément aux modalités et conditions de l'accord de Participation auquel elle est partie. / 2.2 La fédération hôte : / 2.2.1. devra prendre toutes dispositions nécessaires à l'organisation du Tournoi et les mettre en œuvre de façon appropriée, conformément aux stipulations du présent accord (...)/ 2.2.2. devra aussi organiser et présenter le Tournoi en utilisant des installations, des systèmes techniques et des procédures conformes à la norme (...).* » En vertu de l'article 3.2.1 du même contrat, « *Sous réserve du présent accord (...), la fédération hôte a le droit de recevoir le Revenu du Tournoi et a la responsabilité de la collecte du Revenu du Tournoi* », tandis que le point 3.3.1 prévoit que « *la fédération hôte est seule responsable des Coûts du Tournoi et paiera ces Coûts du Tournoi (...) à partir du Revenu du Tournoi* ». En ce qui concerne la billetterie, si l'article 8 stipule que « *la politique de billetterie du tournoi sera déterminée par la société* », il énonce toutefois que « *les principes généraux de ladite politique* » sont indiqués à l'annexe 6, laquelle prévoit que « *l'établissement du prix des billets incombe à la fédération hôte* », après accord préalable entre la société et la fédération hôte. Quant à la redevance de tournoi, si elle est définie, ainsi que l'a relevé sans dénaturer la cour, comme le « *montant déterminé (...) pour couvrir les frais encourus par la société dans le cadre du tournoi* », ses modalités de détermination fixées à l'annexe VIII apparaissent, en réalité, déconnectées des frais exposés par la société, son montant étant fixé forfaitairement à 48 millions de livres sterling, étant entendu entre les parties que la somme de 20 millions de livres sterling était le minimum garanti dans tous les cas payable par la FFR. Enfin, le point 25.6 interdit à la fédération de céder, concéder en sous-licence ou partager aucun de ses droits ou obligations au titre du contrat.

L'on pourrait être tenté de voir dans la redevance de tournoi, non la rémunération par l'entité française de la concession d'un droit par la société irlandaise, mais un partage *ad hoc* des bénéfices issus de la compétition sportive, par lequel la FFR aurait accepté de verser à la société irlandaise une partie des profits réalisés grâce aux recettes de billetterie perçues par elle.

L'on pourrait aussi, compte tenu des prérogatives importantes conservées par la société s'agissant des modalités et des décisions stratégiques d'organisation du tournoi, s'interroger s'il ne conviendrait pas de regarder la FFR, puis le GIP venu à ses droits et obligations comme un sous-traitant et un prestataire de services de la société irlandaise. Mais le contrat aurait alors fixé un prix à cette prestation, devant être payé par la société irlandaise à la FFR. Or telle n'apparaît pas l'économie financière de l'accord. Le GIP ne soutient d'ailleurs

aucunement qu'il aurait agi comme prestataire de service de la société irlandaise. L'économie du contrat et les relations entre les parties ne nous apparaissent pas davantage assimilables à celles d'une convention de mandat ou encore d'une convention de commission.

La troisième lecture consiste à interpréter ce contrat comme ayant eu pour objet de concéder à la FFR le droit d'organiser le tournoi, la société irlandaise fournissant ainsi une prestation de services à la FFR, rémunérée par la redevance de tournoi. Une concession certes très encadrée, d'un droit d'ampleur limitée, mais une concession d'un droit tout de même. Cette approche peut apparaître la plus conforme aux stipulations et à l'économie du contrat, qui affirme en préambule le droit de propriété de la société irlandaise sur le tournoi et sur le droit d'organiser et de planifier ce tournoi, puis autorise la fédération hôte à l'organiser et à en percevoir le revenu, en lui confiant en particulier le droit de fixer le prix des billets et de percevoir les recettes de billetterie, et qui stipule le versement par la fédération hôte à la FFR d'une redevance de tournoi dont le montant a été fixé forfaitairement.

Par suite, la cour, qui a souverainement interprété les stipulations de ce contrat de droit privé et l'intention de ses parties, n'a pas entaché son arrêt de dénaturation en jugeant qu'il avait notamment eu pour objet de concéder à la FFR le droit d'organiser le tournoi, et que sous couvert de dédommager la société RWC de ses frais, la redevance de tournoi avait eu pour objet de rémunérer la concession d'un droit incorporel d'organisation de la compétition.

Or la jurisprudence de la CJUE entend de manière large la notion de « droits similaires » aux droits d'auteurs, brevets, droits de licences, marques de fabrique et de commerce, visés à l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA dans sa rédaction alors applicable et dont le 1^o de l'article 259 B précité assure la transposition.

Dans son arrêt du 8 décembre 2016, *A et B* (aff. C-453/15), la Cour de justice s'est ainsi fondée, pour regarder les quotas d'émission de gaz à effet de serre comme des « droits similaires » au sens de l'article 56, paragraphe 1, sous a) de la directive TVA, d'une part, sur le constat que ces quotas présentent, avec l'ensemble des droits expressément mentionnés par cette disposition ou certains d'entre eux, des similitudes tenant à leur caractère immatériel, à l'exclusivité qu'ils confèrent à leur détenteur et à leur transférabilité à un tiers au moyen, selon les cas, d'une cession ou d'une concession, permettant à ce tiers de les utiliser pour les besoins d'une activité économique. Elle s'est fondée, d'autre part, sur le constat que le rattachement fiscal des transferts de quotas à effet de serre à l'Etat de l'acquéreur de tels quotas, permet de répondre à l'objectif et à la logique générale d'imposition des prestations de services, dans la mesure du possible, à l'endroit où les biens ou services sont consommés.

Or le droit d'organiser matériellement la coupe du monde de rugby constitue un droit immatériel. Il est, par le contrat du 10 avril 2003 tel qu'interprété par la cour, concédé à titre exclusif à la FFR pour la 6^e édition du tournoi. Les circonstances dans lesquelles ce droit peut lui être retiré sont limitativement énumérées. Si ce droit ne peut faire l'objet d'une sous-concession par la Fédération hôte, le contrat prohibant expressément une telle pratique, il est en revanche transférable par son titulaire à un tiers sous forme de concession, puisque tel est précisément l'objet du contrat conclu entre la société et la FFR, et cette concession permet au tiers qui en bénéficie d'exercer une activité économique et de percevoir le revenu du Tournoi, en particulier les recettes de billetterie dont il aura lui-même fixé les prix. Enfin, l'imposition

de la redevance de tournoi à la TVA en France est conforme au principe d'imposition sur le lieu de consommation de la prestation de service.

Dès lors, la cour, qui n'a pas dénaturé les stipulations de l'acte qui lui était soumis, n'a pas commis d'erreur de droit au regard des dispositions du 1° de l'article 259 B du CGI en déduisant de ces stipulations que la redevance de tournoi versée à la société RWC devait être regardée comme la rémunération de la concession d'un droit similaire aux droits mentionnés au 1° de l'article 259 B du CGI, soumise à la TVA en France.

La seconde partie du pourvoi porte sur les motifs de l'arrêt par lesquels la cour de Versailles s'est prononcée sur les assurances que le GIP pensait avoir obtenues de l'Etat quant au traitement fiscal de la redevance de tournoi en litige.

Devant la cour, le GIP s'était prévalu, d'une part, de réunions de travail avec des représentants de l'administration, à l'issue desquelles un membre du cabinet du ministre du budget aurait indiqué que les sommes versées à la société irlandaise ne seraient pas assujetties à la TVA, et d'autre part, de ce que le principe de non-assujettissement des prestations avait été abordé lors des conseils d'administration du groupement et avait reçu l'assentiment du contrôleur de l'Etat et du commissaire du gouvernement désigné par le ministre des sports. La cour a relevé que, toutefois, la demande de rescrit et l'analyse fiscale faites par le GIP et adressées à l'administration fiscale étaient restées sans réponse, et que ni le représentant du cabinet du ministre, ni le contrôleur de l'Etat, ni le commissaire du gouvernement désigné par le ministre des sports ne pouvaient être regardés comme des fonctionnaires de l'administration fiscale compétents pour prendre formellement position sur le traitement fiscal, au regard de la TVA, de la redevance de tournoi.

Le GIP soutient qu'en déduisant de ces constatations qu'il ne pouvait se prévaloir d'aucune prise de position formelle sur le non-assujettissement à la taxe de la redevance en litige, opposable à l'administration sur le fondement de l'article L. 80 B du LPF, la cour a commis une erreur de droit et insuffisamment motivé son arrêt.

Mais la cour, qui n'a pas jugé qu'une prise de position formelle se devait par principe d'être écrite, n'a commis aucune erreur de droit en relevant que les prises de position invoquées par le GIP n'émanaient pas de fonctionnaires de l'administration fiscale compétents pour prendre formellement position sur la situation de fait du GIP au regard de l'article 259 B du CGI, et en en déduisant qu'elles ne relevaient pas de la garantie de l'article L. 80 B du LPF.

En effet, vous jugez que « l'administration », au sens des dispositions des articles L. 80 A et L. 80 B du LPF, dont doit émaner l'interprétation ou la prise de position formelle opposable en vertu de ces dispositions s'entend – sauf cas particulier d'impôts relevant d'autres administrations - de l'administration fiscale. Vous avez ainsi exclu l'applicabilité de l'article L. 80 A à des interprétations émanant du ministère de la santé (CE, Section, 4 décembre 1992, *B...*, n° 82305, RJF 1/93 n° 3), du ministère de l'intérieur (CE, 27 février 1985, n° 38553 et 38592, RJF 4/85 n° 545), du ministère du travail (CE, 24 juin 1991, *A...*, n° 68130, RJF 8-9/91 n° 1091), d'une préfecture (CE, 13 juin 1990, *S...*, n° 74011 et 74012), ou encore d'un commissaire aux comptes désigné par le TPG dans une société d'économie mixte ou du commissaire du gouvernement auprès de cette société (CE, 13 juin 1979, n° 1315, RJF 9/79

n° 506). Or le contrôleur de l'Etat et le commissaire du gouvernement désigné par le ministre des sports auprès du GIP n'appartiennent pas à l'administration fiscale. Par ailleurs, un membre de la cellule fiscale du cabinet du ministre du budget ne nous paraît pas, à défaut de disposer d'une délégation de signature portant sur l'application et l'interprétation de la loi fiscale et sur l'établissement de l'impôt – délégation qui ne pourrait au demeurant lui être régulièrement accordée par le ministre, l'article 2 du décret du 27 juillet 2005 n'autorisant les délégations de signature d'un ministre à son directeur de cabinet ou ses adjoints que pour les affaires pour lesquelles aucune délégation n'a été donnée à une personne mentionnée à l'article 1^{er} du décret, notamment à un directeur d'administration centrale (CE, 4 juin 2007, *Ligue de l'enseignement*, n° 289792, T. pp. 643-998) – pouvoir être regardé comme au nombre des personnes dont les prises de position formelles engagent « l'administration » au sens et pour l'application de l'article L. 80 B du LPF. La circonstance que l'intéressé ait disposé du grade de directeur départemental est à cet égard sans incidence, dès lors qu'il n'occupait pas de fonctions au sein de la DLF, de la DGFIP ou des services déconcentrés de cette direction.

Devant la cour, le GIP s'était encore prévalu de ces mêmes assurances, mais sur le terrain du principe général de droit de l'Union de confiance légitime.

La cour a écarté ce moyen au motif que « *ce principe ne trouve à s'appliquer dans l'ordre juridique national que dans le cas où la situation juridique dont a à connaître le juge administratif français est régie par le droit communautaire, ce qui n'est pas le cas des modalités par lesquelles l'administration fiscale prend position sur la situation de fait d'un contribuable au regard d'un texte fiscal* ».

Le GIP est fondé à soutenir que la cour s'est, en statuant ainsi, méprise sur la portée de ses écritures et a commis une erreur de droit, dès lors qu'il n'avait pas invoqué le principe de confiance légitime pour obtenir l'application de l'article L. 80 B du LPF, et que la situation dont il convenait d'apprécier si elle était régie par le droit de l'Union était celle de l'assujettissement à la TVA de la redevance de tournoi.

Or la TVA est régie par le droit de l'Union et vous en déduisez, par suite, l'opérance de l'invocation en cette matière du principe de confiance légitime (CE, 13 décembre 2006, *SARL Eroshop*, n° 267782, RJF 3/07 n° 326 ; CE, 31 juillet 2009, *SAS Cargill France*, n° 324925, RJF 3/07 n° 326 ; CE, 30 décembre 2009, *SA PGL Aventures*, n° 301077, RJF 4/10 n° 342, concl. P. Collin BDCF 4/10 n° 42 ; CE, 26 mars 2012, *Société Cerp Lorraine*, n° 326333, aux Tables sur un autre point, RJF 6/12 n° 589).

Toutefois, si la possibilité de se prévaloir du principe de protection de la confiance légitime est ouverte à tout opérateur économique dans le chef duquel une institution de l'Union, ou un Etat membre dans l'exercice des pouvoirs que lui confèrent les directives de l'Union, a fait naître des espérances fondées (par ex. CJUE, 26 juillet 2017, *Europa Way Srl*, aff. 560/15), le droit de se prévaloir de ce principe suppose que des assurances précises, inconditionnelles et concordantes, « *émanant de sources autorisées et fiables* », ont été fournies à l'intéressé (par ex. CJUE, 22 juin 2006, *Belgique et Forum 187 c/Commission*, aff. C-182/03 et C-217/03 ; CJUE, 9 novembre 2017, *LS Customs Services*, aff. 46/16 ; CJUE, 16 juillet 2020, *ADR Center*, aff. C-584/17 P, point 75). Lorsque les espérances invoquées par un justiciable lui

auraient été données par une administration de l'Union, la CJUE exige que ces assurances aient été fournies par « *les autorités compétentes de l'Union* » (mêmes arrêts). Il n'en va pas autrement lorsque les assurances invoquées émanent d'une autorité nationale. A défaut, ces assurances ne sauraient en effet être regardées comme ayant émané de sources fiables et autorisées, et les espérances qu'elles ont fait naître, comme légitimes.

A titre d'illustration, dès lors que les autorités nationales de concurrence ne sont pas compétentes pour prendre une décision négative concluant à l'absence d'une violation de l'article 101 du TFUE, elles ne peuvent pas faire naître dans le chef des entreprises une confiance légitime de ce que leur comportement n'enfreint pas cette disposition (CJUE, 18 juin 2013, *Schenker & Co. e.a.* aff. C-681/11). Ne sauraient davantage constituer des assurances précises, inconditionnelles et concordantes émanant de sources autorisées et fiables les déclarations publiques du président de la BCE tendant à exclure une éventuelle restructuration de la dette publique grecque, alors notamment que la BCE est incompétente pour décider d'une éventuelle restructuration de la dette publique d'un État membre affecté par un défaut de paiement sélectif (Trib., 7 octobre 2015, *Accorinti*, aff. T. 79/13), des assurances quant à l'octroi d'une facilité d'assistance financière à un État membre émanant de l'Eurogroupe, dès lors que l'octroi d'une telle facilité relève des compétences du mécanisme européen de stabilité (Trib., 13 juillet 2018, *Chrysostomides, K & Co*, aff. T. 680/13), mais aussi des assurances sur la fixation du montant d'une amende pour entente émanant du directeur général compétent en matière de concurrence alors que le prononcé d'une telle amende relève de la compétence exclusive du collège des commissaires (Trib., 29 avril 2014, *Tokai Carbon*, aff. T-236/01), ou encore les assurances émanant, non de l'autorité nationale chargée, dans le cadre de l'organisation commune du secteur du vin, d'émettre certains documents d'accompagnement des vins de qualité, mais d'une autre autorité nationale non habilitée à cet effet (CJCE, 1^{er} avril 1993, *Lageder e.a.* aff. C-31/91 à C-44/91).

Or il résulte des termes mêmes de l'arrêt de la cour, dont vous aurez confirmé le bien-fondé à l'occasion du moyen précédent, que les prises de position et assurances revendiquées par le GIP n'émanaient pas de fonctionnaires compétents pour établir l'assiette et pour engager l'administration fiscale sur le traitement fiscal de la redevance litigieuse. Vous pourrez substituer ce motif, qui n'appelle aucune appréciation de fait nouvelle et répond au moyen soulevé devant elle, au motif erroné retenu par la cour et écarterez, par suite, le dernier moyen du pourvoi.

Par ces motifs, nous concluons :

- à ce que vous constatiez qu'il n'y a pas lieu de statuer sur les conclusions du pourvoi à concurrence du dégrèvement partiel d'un montant de 1 416 517 euros prononcé en cours d'instance ;
- et au rejet du surplus des conclusions du pourvoi.