

Les avantages fiscaux et sociaux des sportifs rémunérés sont-ils toujours justifiés ?

Auteur : Hendrix, Robin

Promoteur(s) : Nollet, Aymeric

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master en droit à finalité spécialisée en droit des affaires (aspects belges, européens et internationaux)

Année académique : 2021-2022

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/14635>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

Les avantages fiscaux et sociaux des sportifs rémunérés sont-ils toujours justifiés ?

Robin HENDRIX

Travail de fin d'études

Master en droit à finalité spécialisée en droit des affaires

Année académique 2021-2022

Recherche menée sous la direction de :

Monsieur Aymeric NOLLET

Chargé de cours

Résumé du travail

Dans le présent travail de fin d'études, nous analyserons en profondeur le statut fiscal et social des sportifs rémunérés.

En effet, depuis plusieurs mois, le monde sportif belge subit de fortes pressions quant aux avantages fiscaux et sociaux octroyés aux sportifs professionnels.

Dans une première partie, nous retracerons les origines de la législation belge en la matière. Nous donnerons la définition de ce qu'est un sportif rémunéré au regard de la loi du 24 février 1978 relative au contrat de travail du sportif rémunéré. Nous mettrons en évidence les éléments les éloignant ou les rapprochant du travailleur salarié. Nous analyserons brièvement le but de cette loi et les enjeux qui y sont liés. Nous aborderons les conséquences d'une vie de sportif. Nous traiterons également brièvement de l'e-sportif.

Dans une deuxième partie, nous rentrerons au cœur du sujet en abordant le régime des avantages fiscaux et sociaux des sportifs rémunérés ainsi que les avantages octroyés à leurs employeurs, les clubs sportifs.

Tout d'abord, nous nous intéresserons aux origines de ce statut fiscal et social si particulier. Nous analyserons la loi du 4 mai 2007 relative au statut fiscal des sportifs rémunérés afin de mieux comprendre les tenants et aboutissants de cette réforme si importante pour le monde sportif belge.

Ensuite, nous nous pencherons sur les avantages octroyés par cette loi.

D'un côté, les clubs considérés comme les employeurs des sportifs bénéficient d'une dispense de versement de précompte professionnel conséquente.

De l'autre côté, les sportifs, à titre personnel, bénéficient d'un taux de taxation distinct qui est bien inférieur aux taux progressifs normalement appliqués aux salariés.

De plus, les cotisations de sécurité sociale de ces derniers sont calculées sur la base d'un montant mensuel plafonné.

Ils bénéficient également d'une dérogation au niveau de l'octroi de leur pension.

Dans une troisième partie, nous mettrons en exergue les justifications de ces avantages afin de déterminer si elles sont liées à des objectifs concrets et précis. Le nœud du problème se situant bel et bien dans la justification desdits avantages.

Nous nous baserons sur les travaux parlementaires de la loi du 4 mai 2007 et sur les diverses propositions de loi émanant des parlementaires de la Chambre de 2019 à 2021.

Nous verrons qu'actuellement ces avantages font l'objet de débats houleux tendant à les remettre en question. Nous présenterons notamment, la nouvelle loi programme du 27 décembre 2021 qui est venu réduire ces avantages.

Dans une quatrième partie, nous verrons que les avantages fiscaux octroyés constituent des aides d'Etat qui sont sanctionnées par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

Pour finir, nous conclurons cette contribution en épinglant les difficultés d'une réforme de ces avantages. Nous tenterons de proposer certaines pistes de réflexion quant au futur des sportifs rémunérés en Belgique.

Table des matières

I.- CADRE GENERAL	7
A.- STATUT DES SPORTIFS REMUNERES	7
1) Sportif amateur vs Sportif professionnel.....	7
2) Le sportif rémunéré.....	7
3) Caractéristiques du sportif rémunéré	8
4) Sportif rémunéré vs Employé classique	9
B.- CONSEQUENCES DE LA VIE DE SPORTIF.....	10
C.- QUID DE L'E-SPORT ?	10
II.- PREMIERE REFORME	11
A.- AVANT LA LOI DU 4 MAI 2007	11
B.- APRES LA LOI DU 4 MAI 2007	12
C.- OPERATION « MAINS PROPRES ».....	12
III.- AVANTAGES FISCAUX	13
A.- DISPENSE DE PRECOMPTE PROFESSIONNEL	13
1) Différentes catégories	14
2) Objectifs de la dispense.....	16
3) Contrôle de la dispense.....	16
4) Critiques de la dispense	17
B.- TAUX DE TAXATION DISTINCT	18
1) Différentes catégories	19
IV.- REGIME DES AVANTAGES SOCIAUX	21
A.- COTISATIONS ONSS	22
1) Ancien régime	22
2) En quelques chiffres.....	22
3) Critiques.....	23
4) Solutions proposées	24
5) Nouvelle réforme.....	25
B.- PENSIONS COMPLEMENTAIRES	26
V.- SALAIRE DES NON-RESIDENTS.....	27
VI.- JUSTIFICATIONS DU LEGISLATEUR	29
A.- DES OBJECTIFS CLAIREMENT IDENTIFIES	29
B.- LES OBJECTIFS DE BASE.....	29
1) Des avantages fiscaux.....	29
2) Des avantages sociaux.....	30
C.- LES OBJECTIFS SONT-ILS ATTEINTS ?.....	30
1) Des avantages fiscaux.....	30
2) Des avantages sociaux.....	31
VII.- NOUVELLE REFORME	33

A.-	OBJECTIFS	33
B.-	CONSEQUENCES	34
C.-	LOI PROGRAMME DU 27 DECEMBRE 2021	35
VIII.-	PROBLEMATIQUE DES AIDES D'ETAT	36
A.-	CONTEXTUALISATION.....	36
B.-	REGIME DES AIDES D'ÉTAT	37
C.-	PROBLEME A LA BELGE	38
D.-	EXAMEN	39
E.-	SOLUTION.....	39
IX.-	CONCLUSION.....	40
X.-	BIBLIOGRAPHIE	43

I.- CADRE GÉNÉRAL

A.- STATUT DES SPORTIFS REMUNERES

1) Sportif amateur vs Sportif professionnel

Partout en Belgique, nous avons la possibilité de pratiquer de nombreux sports. Alors que pour beaucoup, cette activité est un loisir. Certaines personnes exercent leur sport à titre professionnel.

La différence majeure entre le sportif amateur et le sportif professionnel est que le sportif amateur doit exercer une activité professionnelle différente de l'activité sportive dont il tire la majeure partie de ses revenus.

Pour le sportif professionnel, le sport constitue la source principale de ses revenus. Il sera lié à son club par un contrat de travail ou assurera une activité sportive indépendante, habituelle, répétée lui procurant des moyens normaux d'existence.

2) Le sportif rémunéré

Le statut de sportif rémunéré ne s'est pas acquis en un jour. En effet, la loi du 7 novembre 1969 a été la première à accorder un statut spécifique aux sportifs professionnels, plus précisément aux coureurs cyclistes professionnels. Ce statut a ensuite été étendu aux footballeurs professionnels par la loi du 3 mars 1977 et enfin, aux sportifs rémunérés par la loi du 24 février 1978¹.

On entend par sportifs rémunérés ceux qui s'engagent à se préparer ou à participer à une compétition ou à une exhibition sportive sous l'autorité d'une autre personne, moyennant une rémunération excédant un certain montant².

Ce statut de sportif rémunéré n'est attribué qu'au sportif qui perçoit des rémunérations excédant un montant minimal déterminé³.

¹ Cette loi s'applique également aux entraîneurs dans les sports collectifs et aux arbitres.

² Article 2 de la loi du 24 février 1978.

³ Circulaire AFER n°48/2010 de l'Administration générale de la Fiscalité du 2 juillet 2010 sur le régime fiscal des revenus attribués à des sportifs, entraîneurs, accompagnateurs, formateurs et arbitres – la dispense de versement du précompte professionnel pour les rémunérations des sportifs, point 81, disponible sur www.fisconetplus.be.

3) Caractéristiques du sportif rémunéré

a) Lien de subordination

Avant toute chose, il est donc primordial de reprendre les éléments qui caractérisent un sportif rémunéré sous la loi du 24 juillet 1978.

Tout d'abord, il est nécessaire que le sportif se trouve sous l'autorité d'une autre personne c'est-à-dire qu'il doit y avoir un lien de subordination avec son employeur qui sera, dans le cas présent, le club qui l'engage.

Il résulte de ces dispositions que, quels que soient les termes ou l'intitulé du contrat, le contrat conclu entre un employeur et un sportif rémunéré est présumé être un contrat de travail, qui ressort en outre au statut d'employé⁴.

L'autorité patronale peut être déduite des normes et contraintes édictées tant par les fédérations sportives que par le club employeur et dont le respect conditionne la participation aux épreuves sportives ultérieures⁵. Parmi ces indices figurent des obligations en termes d'entraînement, d'interdiction de prestations de services au profit d'un autre club, des obligations en termes de suivi des recommandations et directives, de présence effective, de déplacement en commun, de régime alimentaire, etc., autant de contraintes qui s'apparentent à l'exercice d'une autorité patronale⁶.

Aucun critère spécifique n'ayant été adopté au sein de la commission paritaire n°223 pour les sportifs rémunérés, il y a lieu de faire application des quatre critères généraux, soit la volonté des parties telle qu'exprimée dans leur convention, pour autant que l'exécution effective soit en concordance avec la nature de la relation, la liberté d'organisation du temps de travail, la liberté d'organisation du travail et la possibilité d'exercer un contrôle hiérarchique⁷.

Une des particularités de ce statut est que le contrat conclu entre l'employeur et le sportif rémunéré est réputé être un contrat de travail d'employé qui sera donc régi par la loi du 3 juillet 1978.

b) Rémunération minimale

Ensuite, pour tomber sous l'application de la loi du 24 février 1978, le sportif doit percevoir une rémunération qui excède un certain montant annuel.

Après avis de la Commission paritaire donné le 25 février 2021, pour la période du 1^{er} juillet 2021 au 30 juin 2022 inclus, le montant annuel minimum moyen garanti de la rémunération

⁴ Cass., 26 janvier 2015, *J.T.*, 2015, p. 152.

⁵ C. trav. Mons, 15 juin 2001, *J.L.M.B.*, 2001, p. 1771.

⁶ C. trav. Mons, 16 décembre 2003, *J.T.*, 2005, p. 7-9.

⁷ G. JACQUEMART et R. CAPART, *Le sportif rémunéré : un travailleur pas comme les autres...*, Bruxelles, Kluwer, 2017/4, p. 5.

est fixé à 10 824 euros⁸. Néanmoins, le revenu minimum moyen garanti pour les travailleurs accomplissant des prestations normales à temps plein s'élève au double du montant de la rémunération dont il faut bénéficier pour être considéré comme sportif rémunéré (10 824 x 2 = 21 648 euros)⁹.

En ce qui concerne la notion de salaire, il faut prendre en considération, la rémunération brute y compris les cotisations ONSS de l'employeur, les cotisations patronales et le coût réel des ATN¹⁰.

c) Age minimum

Pour obtenir le statut de sportif rémunéré, le sportif doit avoir au minimum 16 ans sans préjudice des dispositions régissant l'obligation scolaire et les dispositions de la loi du 16 mars 1971 sur le travail qui sont applicables aux jeunes travailleurs¹¹.

Néanmoins, cette limite d'âge ne vaut plus pour le secteur du football. En effet, un footballeur rémunéré peut conclure un contrat de sportif rémunéré dès la fin de sa scolarité obligatoire à temps plein c'est-à-dire soit à 15 ans (s'il a suivi au moins les deux premières années de l'enseignement secondaire), soit à tout le moins dès 16 ans¹².

4) Sportif rémunéré vs Employé classique

Le sportif rémunéré en sport collectif est donc obligé d'opter pour le statut d'employé. Alors que le sportif individuel tel que David Goffin, Nafissatou Thiam, les frères Borlée n'entrent pas dans ce cas de figure.

La situation du sportif n'est pas non plus similaire à celle de l'employé classique. Effectivement, le sportif ne peut pas conclure de contrat à durée indéterminée, n'a pas la possibilité d'accumuler de l'ancienneté, ne bénéficie pas d'un supplément de rémunération pour les prestations le soir ou les jours fériés et en raison des obligations sociales propres aux clubs les interventions de la sécurité sociale sont pratiquement inexistantes.

⁸ Arrêté royal du 11 mai 2021 fixant le montant minimal de la rémunération dont il faut bénéficier pour être considéré comme sportif rémunéré, *M.B.*, 28 mai 2021.

⁹ Convention collective de travail du 28 avril 2021, conclue au sein de la Commission Nationale des Sports, concernant le revenu minimum moyen garanti

¹⁰ Circulaire AFER n°48/2010 du SPF Finances du 2 juillet 2010 sur le régime fiscal des revenus attribués à des sportifs, entraîneurs, accompagnateurs, formateurs et arbitres – la dispense de versement du précompte professionnel pour les rémunérations des sportifs, point 91, disponible sur www.fisconetplus.be.

¹¹ Article 6 de la loi du 24 février 1978.

¹² V. LAFARQUE, « Football : à quel âge conclure un contrat ? », *B.S.J.*, 2018, n°612, p. 2.

B.- CONSEQUENCES DE LA VIE DE SPORTIF

Le sportif est un travailleur peu ordinaire.

En effet, la carrière d'un sportif de haut niveau dure en moyenne une vingtaine d'années maximum. Néanmoins, il arrive un moment dans la vie d'un sportif où les performances sur le terrain ne suivent plus ce qui mènera ce trentenaire à se reconvertir.

Ici, aussi nous voyons l'énorme différence qu'il existe entre le football et les autres sports collectifs. Alors que pour un footballeur professionnel à haut salaire en Belgique, la reconversion professionnelle n'est pas un obstacle infranchissable étant donné qu'il profite de ses importants gains pour préparer sa post-carrière en reprenant par exemple des complexes immobiliers ou en investissant dans une entreprise. Pour les autres sportifs, la reconversion s'avère plus compliquée. Une fois leur carrière terminée, il est temps pour eux d'intégrer le véritable marché du travail jusqu'à l'âge légal de la pension. Tout cela sans expérience professionnelle acquise et qui plus est sans ancienneté, et pour certains sans diplôme ni formation.

Il serait dès lors bénéfique pour ces sportifs de les préparer à leur reconversion professionnelle tout au long de leur carrière sportive. Cela permettrait à bon nombre de sportifs de prendre leur retraite sportive sans regret.

Une autre particularité du monde sportif belge est l'absence de subsides pour les clubs de haut niveau contrairement à leurs concurrents européens qui perçoivent des montants très élevés en subventions ou parrainage étatique. En France, les clubs de volley reçoivent en moyenne 650 000 euros par club/an et 1 000 000 euros pour les clubs de basket.

Enfin, il faut se rendre compte qu'un jeune de 16 ans qui intègre l'équipe première est l'exception qui confirme la règle, la moyenne se situant plutôt autour des 19 ans.

C.- QUID DE L'E-SPORT ?

Depuis quelques années, une nouvelle discipline s'est considérablement développée. Dans un monde aussi connecté que le nôtre, les jeux-vidéo sont omniprésents. Bien qu'ils soient critiqués pour leurs possibles nuisances, les jeux-vidéo comptent de plus en plus d'utilisateurs et certains d'entre eux en font leur métier. Nous pouvons appeler ces joueurs professionnels de l'audiovisuel des "e-sportifs".

Il est dès lors intéressant de savoir quel est le statut fiscal de ce nouveau genre de sportif.

Selon le ministre Vincent Van Peteghem, les sportifs électroniques disposant d'un contrat de travail et vivant en Belgique relèvent aussi du statut fiscal des sportifs rémunérés. En effet, selon lui, ces avantages s'appliquent aux rémunérations payées à des sportifs¹³.

La loi est applicable aux personnes qui se préparent ou qui participent à une compétition ou à une exhibition sportive sous l'autorité d'une autre personne et moyennant une rémunération excédant un certain montant fixé annuellement par arrêté royal. Si les e-sportifs répondent à ces trois conditions, la loi leur est également applicable¹⁴.

II.- PREMIÈRE RÉFORME

A.- AVANT LA LOI DU 4 MAI 2007

Avant la loi du 4 mai 2007, les revenus professionnels des sportifs résidents en Belgique n'étaient pas soumis à des règles fiscales particulières. En effet, sous réserve de quelques exceptions, les revenus professionnels des sportifs professionnels habitants du Royaume étaient imposés comme tout autre revenu professionnel¹⁵.

Néanmoins, les sportifs non-résidents étaient soumis à un précompte professionnel libératoire à un taux de 18% sur les sommes qu'ils percevaient pour les activités exercées personnellement en Belgique. Ce régime exemptait les sportifs non-résidents de remplir une déclaration fiscale annuelle et supprimait tous les problèmes liés à l'établissement de l'impôt des non-résidents sur leurs revenus belges.

L'administration fiscale acceptait en outre pour certains sports (football, basket-ball et volley-ball des divisions supérieures) que les joueurs étrangers qui s'établissaient en Belgique pendant une période de quatre ans puissent être considérés comme des non-résidents¹⁶. Ils pouvaient ainsi bénéficier pendant toute cette période du taux de faveur de 18%.

Dès lors, un sportif était taxé différemment selon qu'il ait le statut de résident ou celui de non-résident. Cette situation poussait les clubs à faire de plus en plus appel à des joueurs étrangers et à contrario, incitait les sportifs belges à émigrer vers les pays limitrophes, ce qui devait leur

¹³ Réponse donnée à la question de J. Vandenbroucke du 10 février 2021, *C.R.I.*, Ch., 2020-2021, n°55-COM, p. 79.

¹⁴ Réponse donnée à la question de S. Matheï du 12 mai 2020, *C.R.I.*, Ch., n°55-COM088, p. 13.

¹⁵ J. VAN DYCK, « Un régime flambant neuf pour les revenus professionnels des sportifs », *Le Fiscologue*, n° 1065, 6 avril 2007, p. 1.

¹⁶ X., « Aperçu des dispositions fiscales de l'année 2007 », *Cour. fisc.*, 2008, p. 4-7.

permettre d'acquérir le statut de non-résident et ainsi bénéficier de précompte professionnel libérateur¹⁷. Tout ceci au détriment de la formation des jeunes joueurs belges.

Afin de remédier à cette situation, le législateur a souhaité élaborer un statut fiscal particulier pour les sportifs rémunérés. Cette initiative s'est concrétisée avec l'adoption de la loi du 4 mai 2007 relative au statut fiscal des sportifs rémunérés.

B.- APRES LA LOI DU 4 MAI 2007

Cette réforme a accordé certains avantages fiscaux aux sportifs rémunérés en modifiant le CIR/92.

D'une part, elle offre la possibilité pour les clubs d'être dispensés de verser une partie du précompte professionnel.

D'autre part, elle met en place une taxation distincte pour les sportifs rémunérés.

Cette loi s'applique pour tous les sports c'est-à-dire tant pour le football que pour les autres sports collectifs (basket-ball, volley-ball, cyclisme, ...).

Elle est applicable aux revenus payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2008.

La particularité de la loi du 4 mai 2007 est qu'elle classe les sportifs en trois catégories distinctes : les jeunes sportifs, les sportifs plus âgés et les sportifs non-résidents qui perçoivent des revenus professionnels durant plus de 30 jours sur une période de douze mois.

C.- OPERATION « MAINS PROPRES »

En octobre 2018, un évènement est venu bouleverser le monde du sport belge. Il s'agit de l'enquête judiciaire "Opération mains propres". Le 10 octobre 2018, des perquisitions ont été effectuées dans le cadre d'une enquête sur des pratiques de blanchiment, de corruption et de trucage de matchs dans le football belge. Cette enquête a fait beaucoup de bruit et l'attention n'a pas tardé à se tourner sur les avantages fiscaux et parafiscaux dont jouissent les sportifs rémunérés et les clubs sportifs.

En effet, la particularité de ce régime est qu'il a vocation à s'appliquer à tous les sportifs rémunérés liés à un club ou à une équipe par un contrat de travail, ainsi qu'à leurs employeurs. En outre, bien que la part du football dans le total des régimes de faveur soit considérable en raison des rémunérations élevées qui y sont allouées, il convient d'être conscient que le

¹⁷ J. VAN DYCK, « Un régime flamboyant neuf pour les revenus professionnels des sportifs », *Le Fiscologue*, n° 1065, 6 avril 2007, p. 1.

régime visé s'applique aussi à une série de disciplines sportives qui brassent beaucoup moins d'argent¹⁸.

III.- AVANTAGES FISCAUX

A.- DISPENSE DE PRECOMPTE PROFESSIONNEL

Le précompte professionnel consiste en un acompte sur l'impôt sur les revenus professionnels du travailleur prélevé par les employeurs. En Belgique, depuis quelques années, afin de soutenir financièrement certains employeurs, la loi prévoit une dispense de versement à l'Etat de tout ou partie du précompte professionnel.

Plusieurs domaines bénéficient de cette dispense, dont le domaine des sportifs rémunérés qui retient notre attention dans la présente contribution.

Par le renvoi explicite aux rémunérations visées à l'article 232, alinéa premier, 2°, c, CIR 92, la dispense de versement de précompte professionnel ne peut s'appliquer qu'au précompte professionnel qui se rapporte aux rémunérations qui sont payées ou attribuées à un sportif qui a exercé personnellement en Belgique une activité de sportif, durant plus de 30 jours, calculée par période de 12 mois successifs et par débiteur de revenus visés à l'article 228, § 2, 8°, CIR 92¹⁹.

Le montant des dispenses de versement de précompte professionnel n'a cessé d'augmenter au fil des années justifiée par l'augmentation des domaines bénéficiant de ce régime d'exemption. Au total, en 2018, les dispenses de versement du précompte professionnel ont représenté une perte fiscale de 2,9 milliards d'euros pour l'Etat, contre 198 millions d'euros en 2005²⁰.

Concernant la dispense de précompte professionnel pour les sportifs rémunérés, en 2010, le coût de cette dispense était de 44,34 millions d'euros. Il a quasiment doublé en 2017 avec un

¹⁸ Proposition de loi relative aux cotisations sociales dues sur le salaire des sportifs rémunérés et instaurant une cotisations sociales spéciale sur les montants des transferts du 3 décembre 2019, développements, *Doc.*, Ch., 2019-2020, n° 55-0837/001, p. 3.

¹⁹ Circulaire AFER n°48/2010 du SPF Finances du 2 juillet 2010 sur le régime fiscal des revenus attribués à des sportifs, entraîneurs, accompagnateurs, formateurs et arbitres – la dispense de versement du précompte professionnel pour les rémunérations des sportif, point 76, disponible sur www.fisconetplus.be.

²⁰ Rapport adopté par l'assemblée générale de la Cour des comptes, « Dispenses de versement du précompte professionnel – un dispositif complexe d'aide aux employeurs », 27 mars 2019, p. 2.

montant de 84,42 millions d'euros. En Belgique, en 2017, 697 employeurs bénéficiaient de la dispense de précompte professionnel ; 100 de ceux-ci représentaient 94,8% des dispenses octroyées et 10 de ceux-ci représentaient 65,3% des dispenses octroyées²¹.

1) Différentes catégories

Le régime fiscal des dispenses de précompte professionnel scinde les sportifs en deux catégories : les jeunes sportifs et les sportifs plus âgés.

a) Les sportifs de moins de 26 ans

Par la loi du 4 mai 2007, les redevables de précompte professionnel visés à l'article 270, 1°, qui paient ou attribuent des rémunérations à des sportifs qui n'ont pas atteint l'âge de 26 ans le 1er janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle la dispense est demandée, sont dispensés de verser au Trésor 70% de ce précompte professionnel²².

Au fil des années, cette dispense a connu des assouplissements. Effectivement, le 3 mars 2011, la Commission des Finances et du Budget de la Chambre a donné son approbation à une proposition de loi qui assouplit la dispense de verser au Trésor le précompte professionnel retenu sur les rémunérations des sportifs²³. La Cour des comptes avait estimé le coût de cette mesure à 50 millions d'euros. Néanmoins, il s'est avéré plus faible dès lors la dispense a été augmenté à 80%²⁴.

Au départ, dans la proposition de loi, il était prévu une dispense de 50% pour les rémunérations payées ou attribuées à des sportifs âgés de moins de 26 ans. Néanmoins, aucun âge minimum n'était requis ici²⁵.

b) Les sportifs d'au moins 26 ans

Concernant les sportifs plus âgés c'est-à-dire ceux qui ont atteint l'âge de 26 ans et plus, la dispense de versement de précompte professionnel s'applique également moyennant le respect d'une condition.

²¹ Rapport adopté par l'assemblée générale de la Cour des comptes, « Dispenses de versement du précompte professionnel – un dispositif complexe d'aide aux employeurs », 27 mars 2019, p. 13.

²² Article 275/6, alinéa 1 CIR/92.

²³ J. VAN DYCK, « Dispense de versement du Pr. Prof. des sportifs : assouplissement », *Le Fiscologue*, n°1242, 18 mars 2011, p. 3.

²⁴ B. de DYCKER et H. SERRUYS, *De vrijstelling van de bedrijfsvoorheffing*, Bruxelles, Larcier, 2015, p233.

²⁵ J. VAN DYCK, « Un régime flamant neuf pour les revenus professionnels des sportifs », *Le Fiscologue*, n° 1065, 6 avril 2007, p. 3.

En effet, la dispense de versement de précompte professionnel est également octroyée sur les rémunérations à des sportifs de 26 ans et plus, à condition d'affecter au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle au cours de laquelle la dispense a été demandée, la moitié du montant de la dispense à la formation de jeunes sportifs âgés d'au moins 12 ans et qui n'ont pas atteint l'âge de 23 ans au 1er janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle la dispense est demandée²⁶. Si l'affectation n'est pas faite suivant les règles prescrites, l'excédent sera versé au Trésor majoré des intérêts de retard²⁷.

Lorsqu'il est question de fonds affectés à la formation des jeunes sportifs, on parle de la rémunération offerte aux personnels chargés de la formation, de l'encadrement ou du soutien des jeunes sportifs dans leur pratique sportive mais également aux rémunérations et frais de ces jeunes sportifs.

Afin d'éviter les abus, seule la moitié des fonds à affecter obligatoirement peut, depuis le 1^{er} juillet 2010, être constituée de rémunérations de jeunes sportifs²⁸.

De plus, les rémunérations qui entrent en ligne de compte comme affectation valable, par jeune sportif, seront plafonnées sur base de la rémunération minimale qu'un sportif doit recueillir pour tomber sous l'application de la loi du 24 février 1978. La rémunération d'un jeune sportif ne pourra désormais compter comme affectation valable que pour autant qu'elle n'excède pas huit fois le montant minimum de rémunération fixée pour être considéré comme sportif rémunéré. Pour l'année calendrier 2021, ce montant maximum s'élevait à 85 744 euros $(8 \times 510\,612 + 10\,824)/2$ ²⁹.

Quant à l'obligation d'affectation, seuls entrent en considération les salaires que l'employeur qui a demandé la dispense de versement a lui-même payé. Cette affectation peut avoir lieu à l'intérieur du club ou dans une autre entité sportive qui disposerait de jeunes sportifs amateurs encadrés par des personnes percevant un salaire pour cette activité, et dont le club qui a l'obligation d'affectation supporterait tout ou partie des coûts salariaux au travers d'une convention ad hoc³⁰.

Pour bénéficier de la dispense de versement de précompte professionnel visée aux alinéas 1er et 2, le redevable doit, conformément à l'article 275/6 CIR/92, tenir à la disposition du Service public fédéral Finances les preuves que les sportifs pour lesquels la dispense est invoquée répondent aux conditions pendant toute la période à laquelle se rapporte la dispense et que les fonds ont été réellement affectés conformément aux alinéas 2 et 3. Le Roi fixe les modalités d'administration de ces preuves³¹.

²⁶ Article 275/6, alinéa 2 CIR/92.

²⁷ Article 275/6, alinéa 4 CIR/92.

²⁸ J. VAN DYCK, « Dispense de versement du Pr. Prof. des sportifs : assouplissement », *Le Fiscalogues*, n°1242, 18 mars 2011, p. 4.

²⁹ Circulaire 2021/C/69 de l'Administration générale de la Fiscalité du 20 juillet 2021 relative au montant maximum des rémunérations des jeunes sportifs, disponible sur www.fisconetplus.be.

³⁰ J. VAN DYCK, « Un régime flambant neuf pour les revenus professionnels des sportifs », *Le Fiscalogues*, n° 1065, 6 avril 2007, p. 3.

³¹ Proposition de loi relative au statut fiscal des sportifs rémunérés du 22 mars 2007, *Doc., Ch.*, 2006-2007, n°51-2787/012, p. 5.

2) Objectifs de la dispense

A la base, cette réforme s'inscrit dans la volonté de mettre les sportifs résidents et les sportifs non-résidents sur un même pied d'égalité. A cette fin, la loi du 4 mai 2007 met en place la régularisation des revenus des sportifs non-résidents qui participent à des compétitions sportives en Belgique pendant une durée supérieure à 30 jours. Leurs revenus subiront donc une imposition globale.

Afin de protéger bons nombres de clubs sportifs de pertes financières extrêmes avec ce changement, le législateur a mis en place cette dispense. En effet, beaucoup de sportifs étrangers sont engagés contractuellement avec un employeur qui leur garantit une rémunération nette. Cependant, si cette rémunération est soumise à régularisation, l'employeur doit couvrir la différence entre le précompte professionnel libératoire au taux de 18% applicable jusqu'à présent et le montant d'impôt dû sur la base de la régularisation³². Dès lors, leur salaire brut devrait être nettement plus élevé pour leur garantir une même rémunération nette³³.

De nombreux athlètes ont un contrat net. Dès lors, une augmentation des taux applicables entraîne un coût plus élevé. C'est le motif de l'exonération, en n'ayant pas à payer un certain pourcentage de retenue à la source, le coût de l'emploi diminue, ce qui peut compenser l'effet négatif de l'inapplicabilité de la retenue à la source libératoire³⁴.

La seconde volonté est d'inciter les clubs à investir dans la formation des jeunes joueurs car le secteur du sport remplit des fonctions sociales et économiques importantes qu'il convient de soutenir, et même d'encourager³⁵.

3) Contrôle de la dispense

Même si le code des impôts sur les revenus 1992 prévoit que le redevable doit prouver qu'il respecte une série de conditions à l'occasion des déclarations au précompte professionnel, le système actuellement mis en place ne permet pas de remplir cette obligation.

Le contrôle du respect des conditions d'application intervient dans le cadre des actions de contrôle menées par l'Administration Générale de la Fiscalité, deux ans après le bénéfice de la dispense, sur la base d'un échantillon de redevables³⁶. C'est donc bel et bien un contrôle à postériori.

³² Proposition de loi relative au statut fiscal des sportifs rémunérés du 4 décembre 2006, développements, *Doc.*, Ch., 2005-2006, n°51-2787, p. 10.

³³ J. VAN DYCK, « Un régime flambant neuf pour les revenus professionnels des sportifs », *Le Fiscalogues*, n° 1065, 6 avril 2007, p. 2.

³⁴ B. DE DYCKER et H. SERRUYS, *De vrijstelling van de bedrijfsvoorheffing*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 235.

³⁵ Proposition de loi relative au statut fiscal des sportifs rémunérés du 4 décembre 2006, développements, *Doc.*, Ch., 2005-2006, n°51-2787, p. 7.

³⁶ Rapport adopté par l'assemblée générale de la Cour des comptes, « Dispenses de versement du précompte professionnel – un dispositif complexe d'aide aux employeurs », 27 mars 2019, p. 21.

Dans le cas de la dispense pour sportifs, le service TACM a établi, depuis l'action de contrôle 2018, des indicateurs de risque de non-respect de la condition d'affectation d'une partie de la dispense lorsqu'elle est appliquée pour des sportifs de plus de 26 ans³⁷.

Chaque action de contrôle doit être mise à jour en conformité avec la loi. Cependant, une erreur persiste quant à la partie de la rémunération maximale des jeunes sportifs pouvant entrer en ligne de compte dans la notion de « formation des jeunes ». Cette rémunération est limitée à huit fois le montant minimum de rémunération³⁸. Or, l'approche de contrôle prévoit pour sa part la vérification d'une condition qui n'est plus d'application à ce jour, à savoir « *que le montant des rémunérations de jeunes sportifs ne soit jamais plus élevé que celui qui est affecté aux rémunérations de personnes qui soutiennent, forment ou encadrent ces jeunes sportifs* »³⁹.

A titre illustratif, imaginons qu'un employeur soit dispensé de verser au Trésor 1000 de précompte professionnel sur des rémunérations de sportifs "plus âgés".

Premièrement, au moins, la moitié de ce montant doit être affecté à la formation des jeunes sportifs c'est-à-dire 500 euros. Néanmoins, si l'employeur affecte 400 euros à des salaires pour les jeunes sportifs et 200 euros à peine à des salaires pour les personnes chargées de la formation et de l'encadrement. Du salaire payé aux jeunes sportifs, seuls 200 euros entrent, en ligne de compte comme affectation valable. Par conséquent, seuls 200 euros + 200 euros ont été affectés de la manière prescrite. La différence entre le montant 'à affecter' (500 euros) et le montant affecté de la manière prescrite (400 euros) soit un déficit de 100 doit alors être versée au Trésor, majorée d'intérêts de retard.

4) Critiques de la dispense

Comme explicité supra, le monde du sport a fait l'objet de critiques ces dernières années, visant notamment cette dispense du précompte professionnel.

Le gros problème de cette dispense est qu'elle est la même pour tous les sports. En effet, le monde du football a défrayé la chronique ces dernières années au détriment des autres sports collectifs.

Il est important de constater que ce régime avantage les clubs capables de proposer des salaires élevés aux jeunes joueurs grâce à l'exonération du précompte professionnel.

Effectivement, le précompte professionnel des rémunérations payées aux sportifs de moins de 26 ans n'est pas soumis à l'obligation d'affectation à la formation. Certaines équipes possèdent un noyau composé d'un grand nombre de joueurs de moins de 26 ans, ce qui implique que l'affectation est quasi nulle. Ainsi, on peut citer l'exemple du RC Genk, dont le

³⁷ Rapport adopté par l'assemblée générale de la Cour des comptes, « Dispenses de versement du précompte professionnel – un dispositif complexe d'aide aux employeurs », 27 mars 2019, p.24.

³⁸ Article 275/6, alinéa 3 CIR/92.

³⁹ Rapport adopté par l'assemblée générale de la Cour des comptes, « Dispenses de versement du précompte professionnel – un dispositif complexe d'aide aux employeurs », 27 mars 2019, p.32.

noyau comptait, durant la saison 2016-2017, pas moins de 27 joueurs de moins de 26 ans sur un nombre total de 30 joueurs. Le club pouvait donc utiliser à sa guise la quasi-totalité du précompte professionnel qu'il payait sur la rémunération de ses joueurs. Les clubs de football belges risquent ainsi d'être considérés comme des proies possibles de reprise, des investisseurs étrangers y plaçant de jeunes footballeurs étrangers à des coûts salariaux peu élevés pour ensuite les revendre à de grands championnats étrangers⁴⁰.

Alors que l'objectif principal était de mettre fin à l'inégalité fiscale entre les joueurs belges et étrangers, et de donner ainsi plus de chances aux joueurs belges dans les compétitions nationales. Cette mesure n'a toutefois pas atteint son objectif puisque les compétitions de football belges réunissent aujourd'hui 57,6 % de joueurs de nationalité étrangère, dont 63 % jouent, en moyenne, toutes les semaines. Avant l'adoption de cette mesure, ce pourcentage se situait encore entre 40 et 50 % et, à la fin du siècle dernier, il n'excédait pas 30 à 40 %⁴¹.

En réalité, les investissements supplémentaires dans la formation des jeunes ne font toutefois l'objet d'aucun contrôle. Il est donc impossible de savoir si le régime fiscal préférentiel est effectivement bénéfique pour les jeunes. En pratique, on constate que cette mesure se traduit rarement par des investissements supplémentaires en faveur de la jeunesse. Elle incite plutôt les meilleurs talents à rester plus longtemps dans les clubs, séduits par des salaires élevés, ce qui se traduit ensuite par des transferts plus élevés pour les clubs. De plus, les investissements dans la formation des jeunes, qui provenaient auparavant des ressources générales des clubs, sont aujourd'hui financés par le biais de cette exonération fiscale⁴².

B.- TAUX DE TAXATION DISTINCT

La volonté du législateur via la loi du 4 mai 2007 est donc de créer un régime fiscal avantageux pour les revenus professionnels des sportifs qui s'appliquerait également aux non-résidents.

A cette fin, des taux de taxation spécifiques sont appliqués aux différentes catégories de sportifs rémunérés.

La loi du 4 mai 2007 s'applique aux revenus payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2008.

⁴⁰ D. THIJSKENS, *Vrijstelling van doorstorting bedrijfsvoorheffing bij sportclubs: onderzoek naar staatssteun*, Katholieke Universiteit Leuven, 2017, p.18.

⁴¹ Proposition de loi modifiant diverses dispositions relatives aux cotisations sociales et aux impôts sur les revenus des sportifs rémunérés du 8 avril 2020, développements, *Doc., Ch., 2020-2021, n°55-1151/001*, p. 4.

⁴² Proposition de loi modifiant diverses dispositions relatives aux cotisations sociales et aux impôts sur les revenus des sportifs rémunérés du 8 avril 2020, développements, *Doc., Ch., 2020-2021, n°55-1151/001*, p. 6.

1) Différentes catégories

Comme pour la dispense de précompte professionnel, le législateur fait une distinction. Cette fois entre les revenus attribués aux jeunes sportifs, ceux octroyés aux sportifs plus âgés et ceux donnés aux sportifs non-résidents.

a) Les sportifs de moins de 26 ans

Depuis la loi du 4 mai 2007, les rémunérations visées à l'article 30, 1°, payées ou attribuées aux sportifs, en cette qualité âgés d'au moins 16 ans à moins de 26 ans au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, pour un montant brut de maximum 12.300 euros avant indexation par période imposable sont taxées à un taux distinct de 16,5%⁴³.

b) Les sportifs d'au moins 26 ans

Selon la loi, les revenus professionnels attribués pour un montant brut maximum de 12.300 euros par période imposable aux sportifs âgés d'au moins 26 ans au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, pour leurs prestations sportives sont distinctement imposables au taux de 33% à condition qu'ils perçoivent d'une autre activité professionnelle, des revenus qui atteignent un montant brut imposable total plus élevé que le montant brut imposable total des revenus professionnels perçus de l'ensemble de leurs activités précitées dans le secteur du sport⁴⁴. En d'autres termes, l'activité sportive de ces sportifs dits plus âgés doit être une activité accessoire.

Néanmoins, certains revenus d'une activité sportive ne sont pas imposables à titre de rémunérations tels que les profits recueillis pour une activité sportive, les profits d'une activité professionnelle antérieure recueillis pour une activité sportive, les indemnités accordées à titre de remboursement de frais propres à l'employeur ou les revenus recueillis par un bénévole et qui représentent le remboursement de frais, les revenus qui ont la nature de rémunérations mais qui ne sont pas attribués pour une activité en qualité de sportif comme les indemnités perçues en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de rémunérations ou encore les rémunérations qui excèdent la limite de 12 300 euros.

C'est le montant brut imposable des revenus professionnels générés par les différentes activités professionnelles qui est pris en considération pour établir la comparaison entre les

⁴³ Article 171, 4°, j, CIR/92

⁴⁴ Article 171, 1°, i, CIR/92.

revenus professionnels perçus de leur activité principale et ceux perçus de leur activité dans le secteur du sport⁴⁵.

c) Les sportifs non-résidents

Avant l'adoption de la loi du 4 mai 2007, tous les sportifs non-résidents profitaient d'un précompte libérateur de 18%. Désormais, ce précompte ne s'appliquera plus aux sportifs dont les prestations en Belgique s'étalent sur une période relativement longue, à savoir, ceux qui recueillent en Belgique, pendant la période imposable, des revenus de sportif, durant une période supérieure à 30 jours, calculée par débiteur de revenus.

Par la loi du 22 décembre 2008, les revenus des sportifs non-résidents après des prestations de plus de 30 jours en 12 mois sont régularisés à l'impôt des non-résidents⁴⁶, ce qui signifie qu'ils seront soumis à une imposition globale.

L'impôt sera dès lors établi sur l'ensemble de leurs revenus de biens immobiliers sis en Belgique, de leurs revenus professionnels visés à l'article 228, § 1er, de leurs revenus visés à l'article 228, § 2, 9°, a/1 et des plus-values visées à l'article 228, § 2, 9°, h⁴⁷.

De cette manière, ils pourront bénéficier du régime des 'jeunes sportifs' et des 'activités accessoires'⁴⁸. Il faudra donc vérifier si le sportif dit étranger a recueilli des revenus comme sportif durant une période supérieure à 30 jours. Si tel n'est pas le cas, alors il demeurera assujéti au régime du précompte professionnel libérateur de 18%.

Les sportifs visés par ce changement sont les sportifs étrangers qui viennent participer à plusieurs compétitions en Belgique par an. Dès lors, le pilote de F1 qui vient à Spa Francorchamps ou l'athlète qui vient participer au Mémorial Van Damme continueront de bénéficier du précompte à 18%.

La limite de 30 jours ne dépend pas d'une année civile ou d'une période imposable, elle doit être calculée sur base de circonstances de fait dans lequel le sportif exerce son activité en tant que sportif d'un débiteur spécifique⁴⁹.

Au niveau de la comptabilisation des jours prestés en Belgique, nous retrouvons une différence entre l'athlète non-résident tenu par un contrat de travail et l'athlète individuel non-résident. Effectivement, en cas de contrat de travail, les entraînements comptent parmi le quota de 30 jours s'ils sont demandés par l'employeur belge. En cas d'absence de contrat de travail, ce seront des contrats pour un tournoi unique, il est donc accepté que les jours

⁴⁵ Proposition de loi relative au statut fiscal des sportifs rémunérés du 4 décembre 2006, développements, *Doc.*, Ch., 2006-2007, n°51-2787/001, p. 8.

⁴⁶ Article 162 de cette loi.

⁴⁷ Article 232, alinéa 1^{er}, 2°, b CIR/92.

⁴⁸ J. VAN DYCK, « Un régime flambant neuf pour les revenus professionnels des sportifs », *Le Fiscologue*, n° 1065, 6 avril 2007, p. 2.

⁴⁹ B. DE DYCKER et H. SERRUYS, *De vrijstelling van de bedrijfsvoorheffing*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 237.

d'entraînement ne soient pas comptabilisés sauf s'il peut être déduit du contrat qu'il existe des obligations en matière de formation préalable ou que la rémunération qu'ils reçoivent se rapporterait aux journées de formation⁵⁰.

En d'autres termes, si un sportif non-résident se rend à un tournoi de deux jours organisés en Belgique et qu'il est payé uniquement pour sa participation, alors ce tournoi ne constituera que deux jours sur un période de 12 mois. En admettant que c'est son unique tournoi en Belgique, il bénéficiera des 18% de précompte libérateur.

S'il est employé par deux employeurs belges pendant plus de 30 jours pour l'un et 2 jours pour l'autre, tous ses revenus tombent dans l'évaluation globale⁵¹.

IV.- RÉGIME DES AVANTAGES SOCIAUX

Comme nous l'avons fait remarquer supra, les sportifs peuvent être assimilés à des salariés à condition de percevoir une rémunération qu'elle soit financière ou en nature, en contrepartie d'obligations imposées par leur club. Cette rémunération repose sur l'existence d'un lien de subordination vis-à-vis de l'employeur qui se définit comme une situation de dépendance du travailleur placé, en droit, sous l'autorité de celui pour lequel il effectue une tâche. Cette dépendance se traduit par le pouvoir pour l'employeur de donner au travailleur des instructions, des ordres, d'en contrôler l'exécution et d'en vérifier les résultats ainsi que de sanctionner les manquements de son employé.

Le statut social des sportifs est avantageux en ce qu'ils se trouvent dans une situation passive au regard des cotisations de sécurité sociale. En effet, aucune démarche administrative n'est à charge du sportif. Les obligations en matière de déclaration, de prélèvement et de précompte pèsent sur l'employeur.

Etant donné que le droit commun s'applique, les sportifs bénéficient des mesures dérogatoires d'exonération ou d'aménagement de l'assiette des cotisations, dès lors que le montant de ses rémunérations se situe en dessous des seuils retenus pour leur application.

⁵⁰ B. DE DYCKER et H. SERRUYS, *De vrijstelling van de bedrijfsvoorheffing*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 237.

⁵¹ B. DE DYCKER et H. SERRUYS, *De vrijstelling van de bedrijfsvoorheffing*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 238.

A.- COTISATIONS ONSS

1) Ancien régime

Depuis la loi D'Hoore de 1981, les plafonds salariaux pour les cotisations de sécurité sociale ont été abrogés. Malgré l'existence de plafonds salariaux pour le calcul des allocations sociales, les cotisations sociales sont donc calculées sur la rémunération complète. Or, pour un seul groupe professionnel, les cotisations sociales restent calculées sur la base d'un montant plafonné : les sportifs rémunérés visés par la loi du 24 février 1978⁵².

En outre, les cotisations sociales des footballeurs professionnels sont limitées aux secteurs des soins de santé et des pensions (mais incluent les allocations familiales). Ce régime préférentiel a été mis en place, pour trois raisons. Tout d'abord, c'était dû aux diverses formes de rémunération perçues par les sportifs selon leurs performances comme les primes. Ensuite, les sportifs étaient souvent employés à temps partiel. Et enfin, leur rémunération ne dépassait qu'exceptionnellement le montant des allocations de chômage car les clubs sportifs étaient des ASBL qui ne recherchaient pas structurellement le profit⁵³.

En résumé, les cotisations ONSS des sportifs rémunérés ayant une rémunération mensuelle brute plus élevée sont calculées sur un montant forfaitaire mensuel de 2 472,22 euros.

Cela signifie dès lors que les sportifs professionnels et leurs employeurs ne doivent pas payer de cotisations sociales sur la partie de la rémunération brute supérieure à 2 472,22 euros par mois. Néanmoins, pour les sportifs professionnels dont le salaire mensuel est inférieur à 2 472,22 euros, le calcul des cotisations se fait sur base de leur rémunération brute effective.

2) En quelques chiffres

Un travailleur salarié dont la rémunération brute est supérieure à 2 500 euros paie 13,07 % de cotisations sur sa rémunération. Le taux de cotisation est cependant moins élevé pour les salaires inférieurs en raison de l'application du bonus à l'emploi.

Néanmoins, pour un sportif, les cotisations sociales sont dégressives. Plus un sportif gagne, moins il contribue. Un sportif rémunéré qui gagne 5 000 euros par mois ne paiera en revanche que 6,15 % de cotisations et ce pourcentage n'est plus que de 3,07 % pour un salaire brut de

⁵² Article 31 de l'Arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 5 décembre 1969.

⁵³ Proposition de loi modifiant diverses dispositions relatives aux cotisations sociales et aux impôts sur les revenus des sportifs rémunérés du 8 avril 2020, développements, *Doc., Ch.*, 2020-2021, n°55-1151/001, p. 4.

10 000 euros et d'1,23 % pour un salaire brut de 25 000 euros. Dès lors, un éboueur ou une femme d'ouvrage paie plus de cotisations sociales qu'un footballeur professionnel⁵⁴.

Concernant les clubs, ils doivent payer 16,47% au lieu de 24,92%.

Dans l'hypothèse d'une rémunération brute d'un sportif de 337 000 euros par an, ce footballeur, s'il était taxé en tant que salarié ordinaire (soit à un taux de 13,07 %), paierait 44 046 euros de cotisations sociales par an. Actuellement, il ne paie que 4 200,55 euros par an (car ses cotisations sociales sont calculées sur une rémunération de 2 472,22 euros à un taux de 13,07 % compte tenu d'une prime de fin d'année ou d'un treizième mois). Cela représente une différence de 39 858,45 euros. Du point de vue de l'employeur, un employeur ordinaire paierait 83 980,4 euros (à un taux de 24,92 %) de cotisations de sécurité sociale par an sur cette rémunération annuelle. Les clubs de football paient aujourd'hui 5 293,27 euros de cotisations sociales par an (calculées sur une rémunération mensuelle de 2 472,22 euros au taux de 16,47 % compte tenu d'une prime de fin d'année ou d'un treizième mois). Cela représente une différence de 78 685,13 euros. Si les footballeurs disposant d'une telle rémunération étaient imposés de la même manière que les travailleurs salariés ordinaires du secteur privé, la sécurité sociale engrangerait 118 543,58 euros supplémentaires par an pour un sportif à haut salaire.

3) Critiques

Actuellement, ce régime ONSS semble complètement dépassé. Les clubs veulent être le plus compétitifs sur le marché et sont devenus de véritables entreprises dont l'unique but est le bénéfice. Les sportifs professionnels figurent parmi les travailleurs les mieux payés en Belgique. Cela devient de plus en plus rare qu'une rémunération ne dépasse pas le seuil.

À elle seule, la réduction des cotisations de sécurité sociale a privé les pouvoirs publics d'un demi-milliard d'euros ces dix dernières années afin de permettre aux clubs de financer des rémunérations folles et des transferts exorbitants. En 2020, un certain nombre de footballeurs professionnels ont été temporairement mis au chômage – en raison de la pandémie du COVID-19 – par leurs clubs, ce qui a ravivé le débat sur le régime de faveur dont bénéficient les sportifs de haut niveau sur le plan social. À l'heure où cette crise frappe durement notre société et creuse un gouffre financier, notamment dans la sécurité sociale, plus aucune marge ne permet de distribuer des cadeaux aux sportifs de haut niveau royalement rémunérés et à leurs employeurs⁵⁵.

Dans les années 70, on parlait de petites rémunérations mais actuellement, la rémunération annuelle moyenne brute des footballeurs de première division a atteint 337 000 euros au cours de la saison 2019-2020. Les rémunérations des joueurs ont augmenté de 50 millions

⁵⁴ Proposition de loi relative aux cotisations sociales dues sur le salaire des sportifs rémunérés et instaurant une cotisations sociales spéciale sur les montants des transferts du 3 décembre 2019, développements, *Doc.*, Ch., 2019-2020, n° 55-0837/001, p. 6.

⁵⁵ Proposition de loi adaptant le régime de cotisations de sécurité sociale des sportifs rémunérés du 23 juin 2020, développements, *Doc.*, Ch., 2020-2021, n°55-1370/001, p. 3.

d'euros ces deux dernières saisons. Toutefois, seules une cotisation personnelle d'environ 3 000 euros et une cotisation patronale de 5 000 euros doivent être versées chaque année sur ces rémunérations confortables, qu'elles atteignent 30 000 euros, 300 000 euros et parfois 3 000 000 et plus.

Il est essentiel de revenir à la base de notre sécurité sociale. Ce régime est fondé en priorité sur la solidarité dans lequel les plus hauts revenus contribuent le plus. Seuls les sportifs rémunérés bénéficient d'un régime particulier. Les chiffres précités indiquent en outre que les hauts revenus profitent de ce régime alors que les sportifs débutants dont les revenus sont faibles n'en profitent pas ou peu. Ce mode de calcul manque donc complètement son objectif⁵⁶.

L'arrêté royal fixant le montant forfaitaire pour calculer la cotisation ONSS a été déclaré discriminatoire et violant les articles 10 et 11 de la Constitution. Le tribunal a estimé qu'il créait une discrimination entre les sportifs très bien rémunérés et les sportifs qui doivent se contenter de revenus plus modestes⁵⁷.

De plus, les sportifs étrangers pour lesquels l'ONSS est payé n'utilisent guère la sécurité sociale sous forme de pensions, de sorte que beaucoup ne font que cotiser. En outre, certains sportifs au revenu modeste ont une activité principale pour laquelle ils paient des contributions complètes.

Enfin, il convient également de mentionner que de nombreux petits clubs (dans le football dit « amateur » et dans les autres sports collectifs) paient la totalité des cotisations comme un autre employeur sur une grande partie de leurs joueurs, à savoir ceux qui ont un contrat tombant sous la limite actuelle de l'ONSS des sportifs rémunérés déterminé par la Convention collective de travail n°223.

4) Solutions proposées

Jusqu'au 31 décembre 2021, les cotisations ONSS étaient calculées sur une base forfaitaire si le revenu mensuel brut atteignait un certain seuil. Si le revenu mensuel brut n'atteignait pas ce seuil, les cotisations ONSS étaient calculées sur la base du revenu réel.

Plusieurs propositions afin de modifier ce régime sont arrivées sur la table.

Certaines d'entre elles visaient à calculer la cotisation ONSS sur la base de la rémunération mensuelle brute effective dès qu'elle est supérieure au plafond de 2472,22 euros et d'exonérer les rémunérations en dessous de ce seuil afin de soutenir les sportifs qui débutent ou qui perçoivent un salaire peu élevé. De plus, les taux de cotisation de droit commun de 13,07% (cotisation personnelle) et 24,92% (cotisation patronale) resteraient d'application. Ainsi, tous les nouveaux contrats conclus à partir de la publication de la future loi relèveront

⁵⁶ Proposition de loi adaptant le régime de cotisations de sécurité sociale des sportifs rémunérés du 23 juin 202, développements, *Doc.*, Ch., 2020-2021, n°55-1370/001, p. 4.

⁵⁷ Trib. Trav. Anvers, div. Hasselt (1^{re} ch.), 9 avril 2020, *Limb. Rechtsl.*, 2020, p. 261.

de la nouvelle réglementation, tout comme les contrats qui sont prolongés. Les contrats en cours n'y seront soumis qu'à partir du 1er janvier 2023⁵⁸.

Cependant, si les cotisations tant personnelles que patronales étaient calculées sur base des coûts salariaux réels, de nombreux clubs sportifs professionnels de hockey, de volley-ball, de cyclisme et de basketball feraient faillite. Une solution serait de porter les cotisations de sécurité sociales payées par ces clubs au niveau des cotisations dues en application du statut des travailleurs indépendants et par les titulaires des professions libérales, le plafond actuel de leur rémunération annuelle brute étant fixé à 89 051,37 euros⁵⁹.

Les cotisations seraient dès lors calculées sur base de ce plafond c'est-à-dire : a) 20,5 % pour la partie de la rémunération inférieure ou égale à 60 427,75 euros, mais sur la base d'un minimum de 13 993,78 euros ; b) 14,16 % de la partie de la rémunération supérieure à 60 427,75 euros et inférieure ou égale à 89 051,37 euros^{2°}. En ce qui concerne la cotisation de l'employeur : 0 %⁶⁰.

5) Nouvelle réforme

Néanmoins, depuis le 1^{er} janvier 2022, les cotisations ONSS sont calculées sur la base de leur revenu mensuel brut réel, quel qu'en soit le montant. Le seuil pour l'application d'une base forfaitaire disparaît. L'objectif est d'assimiler les sportifs, en tant que travailleurs salariés, et leurs employeurs à des travailleurs et employeurs ordinaires pour le paiement des cotisations ONSS.

Pour compenser ce changement, le bonus à l'emploi sera étendu aux sportifs (rémunérés ou pas et ceux titulaires d'une licence de coureur cycliste professionnel délivrée par la Ligue vélocipédique belge) à partir de l'année dans laquelle ils auront 19 ans.

De plus, les sportifs rémunérés peuvent bénéficier d'une réduction spécifique de leurs cotisations personnelles en tant que travailleur salarié appelé le bonus sportif sans dépasser les cotisations personnelles dues. Ils profiteront d'une réduction forfaitaire des cotisations personnelles égale à 281,73 euros par mois. Pour les travailleurs qui n'atteignent pas au moins l'âge de 19 ans au cours de l'année civile, la réduction forfaitaire des cotisations personnelles s'élèvera à 137,81 euros par mois. Ces montants seront proratisés en cas de prestations incomplètes ou à temps partiel. Cette réduction sera accompagnée d'une autre réduction de 60% sur le solde des cotisations restantes des travailleurs après l'application du bonus à l'emploi et la réduction forfaitaire⁶¹.

⁵⁸ Proposition de loi adaptant le régime de cotisations de sécurité sociale des sportifs rémunérés du 23 juin 2020, développements, *Doc.*, Ch., 2020-2021, n°55-1370/001, p. 5.

⁵⁹ Proposition de loi modifiant diverses dispositions relatives aux cotisations sociales et aux impôts sur les revenus des sportifs rémunérés du 8 avril 2020, développements, *Doc.*, Ch., 2020-2021, n°55-1151/001, p. 9.

⁶⁰ Proposition de loi modifiant diverses dispositions relatives aux cotisations sociales et aux impôts sur les revenus des sportifs rémunérés du 8 avril 2020, développements, *Doc.*, Ch., 2020-2021, n°55-1151/001, p. 9.

⁶¹ X., « Les sportifs rémunérés sont assimilés aux travailleurs salariés pour la sécurité sociale », *Actualités Wolters Kluwer*, 24 février 2022, disponible sur www.socialeye.kluwer.be.

De plus, le gouvernement prévoit une compensation sous la forme d'une réduction groupe cible « G19 » pour les cotisations patronales qui s'élève à 65% du solde des montants de base des cotisations patronales après déduction de la réduction structurelle et de l'éventuel Maribel⁶² social⁶³. Il faut que l'employeur ressorte de la Commission paritaire n°223 appelée Commission paritaire des Sports.

Etant donné que les sportifs sont considérés comme des travailleurs ordinaires pour l'application du régime de sécurité sociale, ils seront désormais soumis à la législation sur les vacances annuelles et ouvriront dès lors, notamment, un droit en tant qu'employé, à des jours de congés annuels payés et le paiement d'un double pécule de vacances. Les dispositions concernant la cotisation de modération salariale seront revues afin d'inclure les sportifs. Les sportifs entreront désormais dans le champ d'application de la loi sur les accidents de travail.

Pour illustrer nos propos, nous pouvons nous baser sur le salaire du gardien belge du Club de Bruges, Simon MIGNOLET. Actuellement, ce joueur gagne 285 000€ par mois mais ne paie que 323 euros de ONSS par mois (Plafond de 2472,22 x 13,07%). Dès le 1^{er} janvier 2022, il paiera 14 787 euros par mois de ONSS. Il en sera de même pour les cotisations patronales. Ainsi, le club de Bruges devra verser 27 142 euros par mois à l'ONSS contre seulement 629 euros il y a quelques mois⁶⁴.

B.- PENSIONS COMPLEMENTAIRES

L'article 27, § 3, de la loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale accorde aux sportifs rémunérés une dérogation au principe général en vertu duquel les capitaux de l'assurance groupe pour l'épargne-pension ne peuvent être versés aux travailleurs qu'à l'âge de la pension légale moyennant le paiement de 20% sur le capital épargné.

En application de cette disposition, les sportifs professionnels peuvent percevoir le montant épargné dès le premier jour du mois suivant leur trente-cinquième anniversaire, moyennant le paiement d'un impôt sur les revenus équivalant à 20% du capital épargné et pour autant qu'ils cessent définitivement et complètement leur activité professionnelle sportive. Dans ce cas, en application de l'article 171, 3^obis, b), second tiret, du Code des impôts sur les revenus

⁶² Les Fonds Maribel Social ont pour objectifs de créer des emplois supplémentaires, de diminuer la pénibilité du travail ainsi que d'améliorer la qualité des services.

⁶³ Arrêté royal du 14 février 2022 modifiant diverses dispositions relatives aux sportifs rémunérés, *M.B.*, 18 février 2022.

⁶⁴ D. THIJSKENS, « Minister Vandebroucke houdt woord: Mignolet en co. betalen veel meer RSZ, kleine verdiemers veel minder », *De Morgen*, 27 novembre 2021.

1992, les capitaux de pension sont imposés à hauteur de 20 % s'ils sont versés à des sportifs ayant cessé leur activité professionnelle sportive au plus tôt à l'âge de 35 ans.

Cet avantage est justifié par la carrière relativement courte des sportifs par rapport à celle du salarié lambda.

Une réserve de pension complémentaire de 262 millions d'euros a été constituée en 2019 dans ce cadre. Au total, 2 747 sportifs affiliés sont concernés, dont seulement 2 femmes⁶⁵.

Par souci d'égalité de traitement, la présente proposition de loi supprime dès lors la disposition spécifique autorisant le versement d'un capital de pension complémentaire aux sportifs rémunérés dès l'âge de 35 ans, ainsi que le taux d'imposition favorable qui s'y applique⁶⁶. Dès lors, les sportifs rémunérés relèveraient du régime général applicable aux travailleurs ordinaires.

Selon les parlementaires, les sportifs devraient atteindre l'âge de la pension légale pour pouvoir toucher leur capital au taux réduit de 20%.

V.- SALAIRE DES NON-RÉSIDENTS

À l'heure actuelle, 30 % en moyenne des joueurs de football qui évoluent en première division ne sont pas des ressortissants de l'UE. Il s'agit d'un pourcentage très élevé par rapport à la situation que connaissent nos voisins néerlandais (9 %), anglais (14 %) ou allemands (15 %) par exemple⁶⁷. Ce pourcentage important s'explique par le salaire annuel minimum alloué en Belgique aux joueurs non européens (85 744 euros brut), qui est bien inférieur à celui appliqué chez nos voisins.

L'objectif d'attirer des joueurs non européens dans notre pays et de les revendre avec un bénéfice est malheureusement devenu la norme pour de nombreux clubs en Belgique. Ce système profite aux clubs et aux agents, mais ce sont les jeunes talents belges qui en pâtissent. Les jeunes Belges n'ont plus que très peu d'opportunité de participer aux grands championnats. Pour mettre fin à cette évolution, il faut porter ces salaires au niveau de ceux appliqués chez nos voisins. L'instauration pour les joueurs non ressortissants de l'UE d'un

⁶⁵ Proposition de loi relative aux pensions complémentaires des sportifs rémunérés du 23 janvier 2020, développements, *Doc.*, Ch., 2019-2020, n°55-0955/001, p. 3.

⁶⁶ Proposition de loi relative aux pensions complémentaires des sportifs rémunérés du 23 janvier 2020, développements, *Doc.*, Ch., 2019-2020, n°55-0955/001, p. 3.

⁶⁷ Proposition de loi adaptant le régime de cotisations de sécurité sociale des sportifs rémunérés du 23 juin, développements, *Doc.*, Ch., 2020-2021, n°55-1370/001, p. 5.

salaires annuels minimums égaux à 150 % de la rémunération moyenne d'un sportif dans le secteur concerné permettrait de mettre fin aux abus actuels⁶⁸.

Pour éviter l'utilisation abusive du sport aux fins de l'importation clandestine d'une main-d'œuvre bon marché, les pays voisins ont instauré un salaire minimum élevé pour le sport professionnel. Plusieurs conditions découlent de cette mesure comme l'obligation pour le joueur visé de jouer depuis une ou plusieurs années dans un championnat professionnel national dans un pays appartenant au top 40 du classement de la FIFA ou de jouer depuis un an ou deux dans l'équipe nationale d'un pays appartenant au top 50 du classement de la FIFA⁶⁹. Aux Pays-Bas, par exemple, le plafond minimal de rémunération est fixé à 150 % de la rémunération moyenne des joueurs dans leur discipline sportive. Avec un tel montant, les clubs peuvent uniquement recruter des joueurs qui représentent une valeur ajoutée, offrir plus d'opportunités à leurs propres jeunes et combattre de manière efficace la traite des jeunes footballeurs défavorisés issus de pays hors-UE.

L'objectif était d'imposer un salaire minimum pour les sportifs et les entraîneurs non européens. Cette initiative a abouti à l'adoption, en Belgique, d'une législation qui a instauré un montant minimal correspondant au moins à huit fois la rémunération fixée conformément aux dispositions de l'article 2, § 1er, de la loi du 24 février 1978 relative au contrat de travail du sportif rémunéré. Actuellement, ce montant s'élève à 85 744 euros seulement sur une base annuelle. Il n'est dès lors pas étonnant que trois-quarts des clubs de football professionnels soient aux mains de sociétés d'investissement étrangères ou d'oligarques étrangers avec le seul objectif d'utiliser abusivement nos montages fiscalement avantageux. Notre pays est l'Eldorado des jeunes sportifs venus du monde entier. Le plafond minimal de 85 744 euros est un laisser-aller plutôt qu'un frein. La Belgique dépasse dès lors de loin tous les autres pays européens en ce qui concerne l'alignement de footballeurs non-ressortissants de l'UE en première division⁷⁰.

Contrairement au football, le salaire minimum pour les sportifs non rémunérés dans l'UE dans le basket-ball et le volley-ball est plus élevé que le salaire moyen dans le secteur. Une proposition visant à fixer le salaire minimum pour les athlètes non rémunérés dans l'UE sur la base du salaire moyen du sport serait donc plus objective que de se baser sur les salaires élevés des footballeurs professionnels.

⁶⁸ Proposition de loi adaptant le régime de cotisations de sécurité sociale des sportifs rémunérés du 23 juin 2020, développements, *Doc., Ch., 2020-2021, n°55-1370/001*, p. 5.

⁶⁹ Proposition de loi modifiant diverses dispositions relatives aux cotisations sociales et aux impôts sur les revenus des sportifs rémunérés du 8 avril 2020, développements, *Doc., Ch., 2020-2021, n°55-1151/001*, p. 11.

⁷⁰ Proposition de loi modifiant diverses dispositions relatives aux cotisations sociales et aux impôts sur les revenus des sportifs rémunérés du 8 avril 2020, développements, *Doc., Ch., 2020-2021, n°55-1151/001*, p. 10-11

VI.- JUSTIFICATIONS DU LÉGISLATEUR

A.- DES OBJECTIFS CLAIREMENT IDENTIFIÉS

Actuellement, le débat qui déchaîne toutes les passions n'est pas sur le terrain mais au sein de nos institutions belges. Toute personne intéressée ou non par la question émet un avis sans savoir ce qu'il en est réellement. Par la présente contribution, nous allons donc tenter de vérifier si ces avantages fiscaux et sociaux sont valablement justifiés. En effet, il est nécessaire d'évaluer la politique fiscale et sociale pour démontrer le lien entre les avantages fiscaux et sociaux accordés et les objectifs politiques poursuivis.

La Cour des comptes recommande d'avoir des objectifs précis, concrets et mesurables aux dispenses, de bien clarifier la législation et surtout de contrôler ces dispenses de versement de précompte professionnel⁷¹. En effet, il est important d'offrir aux employeurs redevables et aux contrôleurs un cadre législatif stable et compréhensible, mais aussi de garantir la conformité des mesures aux traités de l'Union européenne⁷².

B.- LES OBJECTIFS DE BASE

Ces mesures de faveur accordées aux sportifs professionnels représentent chaque année quelques 150 millions d'euros de manque de recettes dont l'essentiel bénéficie aux équipes de football de première division et aux salaires de leurs joueurs⁷³.

1) Des avantages fiscaux

En 2007, l'objectif du législateur était double.

Tout d'abord, il souhaitait remettre sur un pied d'égalité les sportifs résidents et les sportifs non-résidents afin de pousser les joueurs belges à rester dans nos championnats respectifs.

⁷¹ Rapport adopté par l'assemblée générale de la Cour des comptes, « Dispenses de versement du précompte professionnel – un dispositif complexe d'aide aux employeurs », 27 mars 2019, p. 2.

⁷² Rapport adopté par l'assemblée générale de la Cour des comptes, « Dispenses de versement du précompte professionnel – un dispositif complexe d'aide aux employeurs », 27 mars 2019, p. 54.

⁷³ Proposition de loi abrogeant diverses dispositions relatives aux cotisations sociales et aux impôts sur les revenus des sportifs rémunérés du 18 novembre 2019, développements, *Doc.*, Ch., 2019-2020 n°55-0764/001, p. 3.

Ensuite, par ces mesures, il voulait pousser les clubs à financer plus arduement la formation de leurs jeunes joueurs.

2) Des avantages sociaux

En fixant ce seuil plafonné, l'objectif du législateur était de permettre aux sportifs de lancer leur carrière sereinement. Etant donné que la carrière d'un sportif est en moyenne d'une petite vingtaine d'années, cet avantage leur permettait de penser à leur post-carrière.

C.- LES OBJECTIFS SONT-ILS ATTEINTS ?

1) Des avantages fiscaux

a) Egalité entre sportifs

Selon le rapport du CIES, 59,1% des joueurs évoluant dans la première division belge de football durant la saison 2019-2020 étaient en effet de nationalité étrangère pour 49,9% en 2009⁷⁴.

Ce simple constat permet d'affirmer que l'objectif initial n'est pas atteint en ce que le nombre d'expatriés dans les équipes a augmenté de 10% en dix ans tout en sachant que le football représente la plus grosse part du gâteau.

b) Formation des jeunes sportifs

Les clubs professionnels, considérés dans leur ensemble, ont bénéficié de 97 millions d'euros d'avantages fiscaux dont 80 millions pour le secteur du football en 2018, contre 44 millions en 2010⁷⁵.

⁷⁴ R. POLI, L. RAVENEL et R. BESON, « Les effets de la pandémie sur la démographie des joueurs Europe », *Rapport mensuel de l'Observatoire du football CIES*, novembre 2020, n°59.

⁷⁵ Proposition de loi abrogeant diverses dispositions relatives aux cotisations sociales et aux impôts sur les revenus des sportifs rémunérés du 18 novembre 2019, développements, *Doc.*, Ch., 2019-2020 n°55-0764/001, p. 6.

Le montant de la dispense à plus que doublé ces dix dernières années. Cette augmentation est intrinsèquement liée à la croissance toujours plus importante des rémunérations des sportifs surtout dans le football. Plus un club est capable de correctement payer ses athlètes, plus il bénéficie d'une dispense plus large. Encore plus, lorsqu'il s'agit du salaire des moins de 26 ans.

Certes, les équipes comptent de plus en plus de joueurs âgés de maximum 26 ans ce qui laisserait penser que l'objectif de la réforme est atteint.

Néanmoins, entre 2009 et 2021, le nombre de joueurs formés au club faisant partie de l'effectif des équipes de première division au football a diminué. De plus, la part d'expatriés dans les effectifs a augmenté dans toutes les ligue européennes. En 2020, parmi les 472 joueurs du championnat belge, seulement 4,7% étaient des joueurs de moins de 19 ans. En 2020, la moyenne d'âge du championnat belge était de 25,41 ans. Concernant le pourcentage de joueurs ayant évolué au moins trois saisons entre 15 et 21 ans dans leur club d'emploi, il est de 11,7% en 2020 pour 16,6% en 2009⁷⁶.

Ces chiffres prouvent une réalité. Dans le monde du football, l'accent n'est clairement pas mis sur la formation des jeunes alors que c'est ce sport qui brasse les sommes les plus importantes. Au terme de ce constat, il convient de se poser des questions sur la justification de ces avantages.

2) Des avantages sociaux

Ce régime de faveur exerce une pression considérable sur notre sécurité sociale. Chaque année, on enregistrerait une perte d'au moins 70 millions d'euros de cotisations ONSS pour les sportifs rémunérés⁷⁷. Or, notre sécurité sociale est confrontée à des déficits budgétaires et une part toujours plus importante de la sécurité sociale doit être financée à partir de moyens fiscaux, parce que les recettes provenant des cotisations sociales ne suffisent pas. Dans ces circonstances, le régime de faveur social accordé aux sportifs devient plus difficile à justifier.

En l'état actuel, le régime de faveur ONSS a pour conséquence que la majeure partie de l'avantage concerne les salaires d'un petit nombre de grands clubs de sport et de joueurs bien rémunérés, par exemple de grands clubs de football. Un footballeur professionnel de première division gagne en moyenne 211 000 euros par an, ce qui équivaut à un salaire brut

⁷⁶ R. POLI, L. RAVENEL et R. BESON, « Les effets de la pandémie sur la démographie des joueurs Europe », *Rapport mensuel de l'Observatoire du football CIES*, novembre 2020, n°59.

⁷⁷ X. « Vuilnismen betaalt meer sociale bijdrage dan profvoetballer : « Een regelrechte schande », *Het Nieuwsblad*, 17 mars 2018.

de 17 580 euros par mois. Grâce au régime spécial, près de 87 % de son salaire, à savoir 17 257 euros, sont exemptés de cotisations ONSS⁷⁸.

A l'époque, ce régime d'exemption pouvait encore se justifier par le fait que le statut social de sportif rémunéré était encore très limité. Au début des années 1980, la plupart des sportifs rémunérés n'avaient par exemple pas encore droit aux allocations de chômage ou aux indemnités de maladie. Or, il est logique que ceux qui peuvent recevoir moins d'avantages de la sécurité sociale y contribuent moins.

Cet argument est obsolète aujourd'hui. A l'exception du régime des vacances annuelles⁷⁹, pour lequel les employés ne doivent d'ailleurs pas payer de cotisations sociales, toutes les branches de la sécurité sociale sont aujourd'hui d'application aux sportifs rémunérés⁸⁰.

Le principe fondamental de la sécurité sociale est celui de la solidarité. Chaque travailleur cotise pour l'ensemble de la communauté à hauteur de sa rémunération. Cependant, les sportifs professionnels et leurs employeurs sont la seule catégorie professionnelle à échapper à ce principe.

Indépendamment du fait qu'il s'agit d'une aide publique difficilement justifiable accordée à un groupe-cible déterminé et qu'en vertu de la loi spéciale de réformes institutionnelles, la politique sportive relève de la compétence des Communautés, force est de constater que ce système génère une forme de désolidarisation injustifiée⁸¹.

De plus, le fait que les employeurs d'autres secteurs ne bénéficient pas de tels avantages est probablement également contraire au principe d'égalité⁸².

La justification de ces avantages sociaux est peu convaincante car les principaux bénéficiaires de la réglementation actuelle sont les employeurs et les joueurs à salaires élevés.

En pratique, cela signifie que, sur les salaires annuels mirifiques de 300 000 euros ou de 3 millions d'euros, seulement 3 996,47 euros de cotisations personnelles et 5 036,31 euros de cotisations patronales sont dues⁸³.

⁷⁸ Proposition de résolution relative à la réforme des avantages fiscaux et sociaux dont bénéficient les sportifs, 9 décembre 2021, développements, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n°55-2378/001, p. 4.

⁷⁹ Nous verrons que cette situation change à partir du 1^{er} janvier 2022.

⁸⁰ Proposition de résolution relative à la réforme des avantages fiscaux et sociaux dont bénéficient les sportifs du 9 décembre 2021, développements, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n°55-2378/001, p. 5.

⁸¹ Proposition de loi abrogeant diverses dispositions relatives aux cotisations sociales et aux impôts sur les revenus des sportifs rémunérés du 18 novembre 2019, développements, *Doc.*, Ch., 2019-2020 n°55-0764/001, p.5.

⁸² Proposition de résolution relative à la réforme des avantages fiscaux et sociaux dont bénéficient les sportifs, 9 décembre 2021, développements, *Doc.*, Ch., 2020-2021, n°55-2378/001, p. 5.

⁸³ Proposition de loi modifiant diverses dispositions relatives aux cotisations sociales et aux impôts sur les revenus des sportifs rémunérés du 8 avril 2020, développements, *Doc.*, Ch., 2020-2021, n°55-1151/001, p. 9.

VII.- NOUVELLE RÉFORME

A.- OBJECTIFS

C'est sous l'impulsion du parti CD&V que c'est faite la remise en question des avantages fiscaux et sociaux pour les clubs sportifs. Leur objectif est de faire en sorte que les gros salariés contribuent beaucoup plus qu'aujourd'hui, et donc de rééquilibrer les avantages existants⁸⁴.

Il est intéressant de noter qu'il existe un point de ralliement dans la réforme des avantages des sportifs. En effet, l'objectif principal est bel et bien de donner aux jeunes de nombreuses opportunités et de permettre aux clubs de continuer à mettre les moyens qu'il faut pour former la jeunesse. Il est nécessaire d'investir dans les académies de jeunes et de donner plus de possibilités aux talents locaux qui sont dans le club depuis trois ans au moins.

Le CD&V ne souhaite pas toucher aux petits clubs et aux athlètes à faible revenu qui ont besoin de soutien justement. Le but est de permettre aux petits clubs d'offrir aux jeunes athlètes de haut niveau un salaire et une protection sociale.

Le CD&V propose de maintenir l'exonération de 80% mais les clubs devront rendre davantage compte de la façon dont ils investissent les fonds. L'objectif est que l'obligation de dépenser soit étendue à tous les salaires, quel que soit l'âge. Le parti veut une exonération de 100% dont 80% soient réinjectés dans la formation et l'infrastructure des jeunes et 20% restants doivent être réinvestis dans la surveillance médicale. Il faut également introduire des plafonds financiers pour chaque dépense afin de se conformer aux règles européennes en matière d'aides d'Etat.

Un point central de la réforme est la nécessité pour les autorités de vérifier l'affectation des dépenses et de protéger les petits sports.

Mieux même, la réforme pourrait être un levier en vue de corriger le déséquilibre observé dans ce régime, qui favorise de manière disproportionnée les grands clubs de football. Cette réforme pourrait ainsi mettre en œuvre une forme de solidarité entre les "grands" et les "petits" clubs sportifs⁸⁵.

Le secteur sportif a été complètement bouleversé. Il est fini le temps où les sports étaient sur un pied d'égalité. En réalité, il existe des sports individuels, des sports collectifs et maintenant l'eSport. Actuellement, certains sports sont principalement des activités de loisirs alors que d'autres se sont extrêmement professionnalisés. En outre, la fourchette des salaires perçus par les sportifs professionnels est très large. Il est préférable de supprimer progressivement

⁸⁴ D-E. PHILIPPE, « Le gouvernement sabre dans les niches fiscales des joueurs de football professionnels, *Sem. Fisc.*, 2021, n°501, p. 1-2.

⁸⁵ Proposition de résolution relative à la réforme des avantages fiscaux et sociaux dont bénéficient les sportifs, 9 décembre 2021, développements, *Doc., Ch.*, 2021-2022, n°55-2378/001, p. 6.

le régime de faveur afin de permettre aux clubs sportifs de s'adapter à la nouvelle situation et d'ajuster leurs plans budgétaires pluriannuels en conséquence. Il faudrait procéder à une transition progressive vers un nouveau système en veillant à ce que suffisamment de moyens puissent continuer à être investis dans ce secteur⁸⁶.

L'opération « Mains propres » a mis l'accent sur les excès du monde du football contrairement aux autres sports. Le modèle économique entre ces deux catégories est totalement à l'opposé. En football, des salaires élevés peuvent être versés aux jeunes joueurs avec la retenue à la source. Il faut réexaminer la dispense de versement de précompte professionnel et la ramener à de justes proportions afin d'atteindre l'objectif initial.

Si des changements sont apportés au système, ils devraient l'être à la lumière de l'intention initiale de la mesure en combinaison avec, en plus du réinvestissement dans les salaires plafonnés des joueurs de moins de 23 ans, des possibilités de dépenses supplémentaires telles que l'assistance médicale, les infrastructures, les salaires des entraîneurs⁸⁷.

B.- CONSEQUENCES

Actuellement, les parlementaires flamands sont bien décidés à modifier ou à supprimer les mesures actuelles. Pourtant, cela entraînera des lourdes conséquences pour les petits clubs et la formation des jeunes athlètes.

En effet, le fait de diminuer les avantages des sportifs pourrait mener à une augmentation des paiements douteux et/ou l'apparition de statuts peu clairs, ce qui serait également socialement regrettable et qui entraînerait des distorsions de concurrence.

Au niveau de la formation des jeunes, les clubs ne pourront pas mettre assez de moyens, dès lors, le niveau de compétition deviendra plus faible ce qui signifie moins d'intérêts pour le public et les médias. De plus, cette situation engendrera une baisse des revenus de sponsoring. La fonction d'exemple du sportif de haut niveau est ainsi en partie perdue et les jeunes auraient moins de perspectives professionnelles dans le sport. Pour remédier à cela, il faut que des engagements soient pris de la part des clubs concernant l'affectation à la formation.

A court terme, pour tenter de maintenir le niveau sportif, les clubs réaliseront des économies dans leur fonctionnement (organisation commerciale, billetterie, gestion), ce qui aura pour conséquence une baisse du professionnalisme, ce qui conduit également à une spirale descendante.

⁸⁶ Proposition de résolution relative à la réforme des avantages fiscaux et sociaux dont bénéficient les sportifs, 9 décembre 2021, développements, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n°55-2378/001, p. 6.

⁸⁷ Proposition de loi modifiant diverses dispositions en ce qui concerne les avantages dont bénéficient les clubs de sport du 7 janvier 2020, développements, *Doc.*, Ch., 2019-2020, n°55-0911/001, p. 25.

De plus, des économies seront faites sur les salaires des athlètes en laissant leur salaire brut identique de sorte qu'ils auront moins en net ce qui poussera les meilleurs joueurs à déménager vers l'étranger, les autres passeront à des contrats à temps partiel. Dès lors, il faut s'attendre à ce que le niveau de compétition subisse une forte pression et puisse être affecté très négativement.

Une réforme de ces avantages doit donc impérativement prendre ces éléments en compte.

C.- LOI PROGRAMME DU 27 DECEMBRE 2021⁸⁸

Cette loi est la première étape du changement initié par les partis du nord du pays. Elle a été adoptée à la suite de l'accord budgétaire du Gouvernement Vivaldi du 12 octobre 2021. Elle apporte certaines modifications aux avantages offerts au monde du sport en réaction aux différentes critiques faites à ce dernier.

En effet, la dispense de précompte professionnel passe de 70% à 75% à condition de retenir sur ces rémunérations la totalité dudit précompte⁸⁹. La possibilité pour le Roi d'augmenter à 80% ou de diminuer à 60% la dispense par arrêté est abrogée.

De plus, pour les sportifs de plus de 26 ans, l'affectation faite à la formation de jeunes sportifs qui n'ont pas atteint l'âge de 23 ans au 1er janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle la dispense est demandée passe de 50% à 55% de la dispense de versement de précompte professionnel⁹⁰.

Enfin, le législateur a décidé que l'âge pour être considéré comme un jeune sportif était désormais de maximum 23 ans au lieu de 26 ans comme initialement prévu. Cela signifie désormais que les revenus taxés au taux préférentiel de 16,5% ne viseront plus que ceux payés ou attribués aux sportifs, en cette qualité, âgés de 16 à moins de 23 ans au 1er janvier de l'exercice d'imposition, pour un montant brut maximum de 12.300 euros par période imposable (montant à indexer : 20 520 euros pour l'exercice d'imposition 2022, revenus 2021)⁹¹. Après avoir atteint l'âge de 23 ans, il bénéficiera d'une taxation distincte de 33% sur la partie de revenus qui n'excède pas 12 300 euros s'il exerce l'activité sportive à titre accessoire.

Il subsiste tout de même une différence notable entre le régime applicable lorsque le jeune sportif n'a pas encore atteint l'âge de 23 ans et le régime applicable à partir de 23 ans. En effet, le premier régime vise uniquement les rémunérations sous forme de salaire alors que le second régime s'applique aux revenus professionnels, à l'exception des rémunérations de

⁸⁸ Loi programme du 27 décembre 2021, *M.B.*, 31 décembre 2021.

⁸⁹ Article 275/6 CIR/92.

⁹⁰ Article 275/6, alinéa 2 CIR/92.

⁹¹ Article 171, 4°, j CIR/92.

dirigeants d'entreprise⁹². Cette distinction pourrait poser problèmes pendant la période transitoire.

Ces modifications sont d'application depuis le 1^{er} janvier 2022 et sont applicables aux rémunérations payées ou attribuées à partir du 1^{er} janvier 2022 sauf pour les sportifs qui ont atteints l'âge de 23 ans mais qui ont moins de 26 ans au 1^{er} janvier 2022. Pour ces derniers, ils continuent à bénéficier du taux de 16,5% sur leurs rémunérations.

Pour parler chiffres, cette modification coûterait environ 6 millions aux clubs de football professionnel.

VIII.-PROBLÉMATIQUE DES AIDES D'ÉTAT

A.- CONTEXTUALISATION

Le droit du sport a été inséré dans l'ordre juridique européen par le Traité de Lisbonne, lequel est entré en vigueur le 1^{er} décembre 2009⁹³.

Le sport avait été préalablement reconnu comme activité économique et à ce titre régi par les préceptes de droit européen notamment en termes d'interdiction de discrimination, de libre circulation des travailleurs ou de libre prestation de services, tout en tenant compte des spécificités de l'activité et ce, au regard du principe de proportionnalité⁹⁴.

Au cours des dernières années, la Commission européenne a toutefois intensifié la lutte contre les aides d'État dans tous les domaines possibles de l'économie. Le secteur du sport n'y échappe plus non plus, comme l'ont montré ces dernières années une série de décisions de la Commission, qui n'ont même pas épargné les plus grands clubs européens de football ayant perçus indument des aides d'État⁹⁵.

Pour être légitime, une aide d'État doit d'abord, poursuivre un objectif d'intérêt général et ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour tendre vers cet objectif. Néanmoins, force est de constater que la dispense de précompte professionnel pourrait être qualifiée d'aide d'État illégale. D'une part, cette mesure présente un manque d'efficacité et, d'autre part, elle

⁹² S. WATELET, « Taxation des jeunes sportifs : harmonisation de l'âge limite », *B.S.J.*, 2022, n°687, p. 13.

⁹³ Articles 6 et 165 T.F.U.E.

⁹⁴ C.J.U.E., *arrêt Olympique Lyonnais SASP contre Olivier Bernard et Newcatsle UFC*, 16 mars 2010, C-356/08, EU:C:2010:143.

⁹⁵ On peut citer notamment la décision (UE) 2016/2391 de la Commission du 4 juillet 2016 relative à l'aide d'État S.A.29769 (2013/C) (ex 2012/NN) octroyée par l'Espagne à certains clubs de football ou encore l'arrêt Commission européen c. Fútbol Club Barcelona du 26 février 2019 (T-865/16).

entraîne la distorsion du marché intérieur et de la concurrence. Les bénéficiaires de cette mesure prennent le risque que les clubs de football professionnels étrangers introduisent une plainte auprès de la Commission, qui pourrait ouvrir une enquête. S'il apparaît après l'enquête qu'il s'agit effectivement d'une aide d'État illégale, celle-ci devra être entièrement remboursée, dès lors que la Commission a la faculté de remonter jusqu'à dix ans dans le passé⁹⁶. L'impact que cela pourrait avoir pour les clubs belges de football professionnels en particulier serait terrible.

B.- REGIME DES AIDES D'ÉTAT

Afin d'estimer si le régime fiscal des sportifs représente une aide d'Etat, il convient de consulter l'article 107§1 TFUE.

Pour les clubs amateurs, les aides octroyées ne rentrent pas dans le champ des aides d'Etat étant donné que ces clubs n'ont pas de but lucratif⁹⁷. Ces aides sont visées par le règlement relatif à l'exemption par catégorie, par lequel la Commission autorise de manière automatique une série de catégories d'aides sans notification préalable. De plus, le soutien aux clubs amateurs joue un rôle important dans la promotion de l'éducation, de l'intégration et de la santé.

A contrario, vu le but lucratif de leur activité, les clubs sportifs professionnels sont soumis aux règles de l'Union Européenne sur les aides d'Etat. Même si le financement public d'infrastructures ne constitue pas une aide prohibée lorsque ces infrastructures sont locales et n'ont aucun impact sur le commerce entre les Etats membres. L'assujettissement à l'impôt a un impact sur le commerce entre les Etats membres et n'est donc pas conforme au droit européen. De plus, selon la règle de minimis, lorsque le montant des financements publics ne dépasse pas 200 000 euros sur une période de trois exercices fiscaux, il ne constitue pas une aide d'Etat au sens de l'article 107 TFUE et ne nécessite donc pas d'être notifié à la Commission européenne⁹⁸. Néanmoins, il s'avère que pour le football belge, les aides accordées dépassent largement l'exception de minimis étant donné qu'on les compte en millions.

Cependant, les subventions aux centres de formation sont conformes au droit européen leur objectif étant de soutenir l'éducation. En effet, l'Union contribue à la promotion des enjeux européens du sport, tout en tenant compte de ses spécificités, de ses structures fondées sur le volontariat ainsi que de sa fonction sociale et éducative⁹⁹.

⁹⁶ Proposition de loi modifiant diverses dispositions en ce qui concerne les avantages dont bénéficient les clubs de sport du 7 janvier 2020, développements, *Doc.*, Ch., 2019-2020, n°55-0911/001, p. 5.

⁹⁷ Proposition de règlement du Conseil du 5 décembre 2012 modifiant le règlement (CE) n°994/98 du Conseil du 7 mai 1998 sur l'application des articles 92 et 93 du traité instituant la Communauté européenne à certaines catégories d'aides d'Etat horizontales.

⁹⁸ Règlement UE n°1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis, *J.O.U.E.*, L352, 24 décembre 2013.

⁹⁹ Article 165§2 T.F.U.E.

Selon une étude de la KU Leuven, la dispense de précompte professionnel accordée aux clubs sportifs belges constituerait une aide d'État¹⁰⁰.

C.- PROBLEME A LA BELGE

En Belgique, le souci concerne cette procédure de notification préalable. Effectivement, la dispense de précompte professionnel n'a pas été demandée ou notifiée à la Commission européenne par le gouvernement fédéral. Elle constitue ipso facto une aide d'État "illégal". C'est une bombe à retardement si la Commission décide d'investiguer plus en profondeur. En effet, la Commission européenne pourrait réclamer le remboursement pour les dix dernières années écoulées et le total de ces aides avoisine les 70 millions d'euros par an.¹⁰¹

Le plus intrigant est que la Commission avait déjà dénoncé ce problème à la suite d'un contrôle effectué en 2015 où il apparaissait que les modifications de régime n'avaient pas été notifiés et que dès lors, les aides étaient déclarées illégales¹⁰².

Les politiciens flamands souhaitent l'abrogation de cette dispense en cela qu'elle constitue une aide d'État illégale non conforme à la réglementation européenne et de nature à fausser la concurrence, et donc à altérer, voire à fausser la compétition au niveau européen, et en cela qu'elle manque d'efficacité. Elle n'atteint pas son objectif (qui était d'augmenter le nombre de jeunes joueurs belges dans les noyaux des clubs) et produit même l'effet inverse¹⁰³.

Le fait que la mesure initiale et toutes les modifications successives n'ont pas été notifiées rend l'aide versée illégale par essence. Quoi qu'il en soit, on peut parler d'aide d'État lorsque la mesure procure aux clubs sportifs des avantages économiques qu'ils n'auraient pas obtenus dans des conditions normales¹⁰⁴. Cela signifie que chaque fois que la situation financière d'une entreprise s'améliore à la suite d'une intervention des autorités, on peut présumer qu'il est question d'un avantage¹⁰⁵.

¹⁰⁰ D. THIJSKENS, *Vrijstelling van doorstorting bedrijfsvoorheffing bij sportclubs: onderzoek naar staatssteun*, Katholieke Universiteit Leuven, 2017.

¹⁰¹ Proposition de loi modifiant diverses dispositions relatives aux cotisations sociales et aux impôts sur les revenus des sportifs rémunérés du 8 avril 2020, développements, *Doc.*, Ch., 2020-2021, n°55-1151/001, p. 6.

¹⁰² Décision (UE) 2015/810 de la Commission du 23 janvier 2015 concernant le régime d'aides S.A.20326 (2103/C) (ex 2012/NN), considérant 23, *J.O.U.E.*, L128, 23 mai 2015.

¹⁰³ Proposition de loi modifiant diverses dispositions relatives aux cotisations sociales et aux impôts sur les revenus des sportifs rémunérés du 8 avril 2020, développements, *Doc.*, Ch., 2020-2021, n°55-1151/001, p. 6.

¹⁰⁴ C.J.C.E., arrêt *Syndicat français de l'Express international (SFEI) e.a. et La Poste e.a.*, 11 juillet 1996, C-39/94, EU:C :1996 :285, point 60.

¹⁰⁵ Proposition de loi modifiant diverses dispositions en ce qui concerne les avantages dont bénéficient les clubs de sport du 7 janvier 2020, développements, *Doc.*, Ch., 2019-2020, n°55-0911/001, p. 10.

Si l'on se penche sur le cas du football belge, il ressort des comptes annuels des clubs de première division que le non-versement d'une partie du précompte professionnel a eu une incidence considérable sur les résultats de l'année. Pour les saisons 2014-15 et 2016-2017, il a été fait une comparaison entre la situation sans avantage et la situation avec l'avantage démontrant que cette aide génère 10 à 20 % de recettes supplémentaires pour ces clubs. La mesure a donc un impact important, surtout si l'on sait que les marges bénéficiaires des clubs professionnels belges sont relativement modestes¹⁰⁶. Il s'agit donc bel et bien d'un avantage économique.

D.- EXAMEN

Dans ce cadre, il y a donc lieu d'examiner si la mesure est "proportionnelle", c'est-à-dire s'il y a un équilibre entre la distorsion de la concurrence, d'une part, et le degré de la mesure pour atteindre l'objectif, d'autre part. Y-a-t-il un objectif d'intérêt commun clairement défini ? Vise-t-on à lutter contre une défaillance du marché ? La mesure est-elle adéquate et du coup proportionné ? Est-ce finalement positif pour la concurrence ?

M. Ivan De Witte, ancien président de la Pro League, avait justifié cette dispense en disant : *"Environ 60% de l'avantage fiscal accordé aux sportifs profitent au football. Grâce à cet avantage fiscal, les clubs belges sont à même d'affronter la concurrence sur le marché international des joueurs, qui est confronté à une pénurie."*¹⁰⁷.

Nous pouvons donc affirmer que l'objectif de la Pro League était de pouvoir concurrencer les clubs européens, ce qui a pesé dans la balance au moment d'adopter cette mesure.

E.- SOLUTION

La solution proposée par le monde politique belge est de se recentrer sur l'objectif principal de la loi du 4 mai 2007 c'est-à-dire la formation des jeunes.

Il est important de ne pas négliger le rôle social que peut avoir le sport que ce soit au niveau de l'intégration, de la santé publique et de l'enseignement ainsi que son rôle économique par la création d'emplois et de valeur ajoutée.

L'objectif d'une réforme des avantages octroyés aux sportifs est bien de développer le sport de façon uniforme en poussant les personnes à participer à des activités sportives via la

¹⁰⁶ D. THIJSKENS, *Vrijstelling van doorstorting bedrijfsvoorheffing bij sportclubs: onderzoek naar staatssteun*, Katholieke Universiteit Leuven, 2017, p. 39.

¹⁰⁷ Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne la dispense de versement du précompte professionnel retenu sur les rémunérations des sportifs du 3 mars 2011, audition, *Doc.*, Ch., 2010-2011, n°53-0713/006, p. 14.

création de grands évènements sportifs, la formation et l'encadrement médical des jeunes, ainsi que par la mise à disposition d'infrastructures sportives suffisantes et surtout appropriées ¹⁰⁸.

IX.- CONCLUSION

Au terme de ce travail, nous avons retracé l'historique du statut des sportifs rémunérés en mettant en exergue les objectifs des avantages qui leur sont octroyés.

D'une part, nous avons pu constater que la réalité actuelle est bien différente de celle d'il y a dix ans. En effet, parmi tous les sports, un seul sort du lot, il s'agit du football. Les clubs de football professionnels paient des rémunérations bien plus élevées que dans les clubs d'autres sports. Ainsi, ils récupèrent chaque année un montant plus élevé de précompte professionnel, ce qui leur permet, de verser des rémunérations encore plus élevées et donc de récupérer plus de précompte. On peut parler d'un véritable cercle vicieux. A contrario, les petits sports paient des rémunérations plus modestes. Ceci nous amène à conclure que la dispense de versement de précompte professionnel est surtout profitable au football.

La situation actuelle est le parfait exemple de l'effet Matthieu : « A celui qui a, il sera beaucoup donné et il vivra dans l'abondance, mais à celui qui n'a rien, il sera tout pris même ce qu'il possédait ».

D'autre part, nous avons montré que le nœud du problème réside dans la formation des jeunes.

Certes, des propositions de loi sont sur la table afin de renforcer la formation de ces jeunes. Parmi celles-ci ressortent la volonté d'affecter les fonds issus de la dispense de précompte professionnel à la rémunération des jeunes sportifs affiliés depuis au moins trois ans à un club belge tout en leur offrant un cadre leur permettant d'une part, de pratiquer leur discipline et d'autre part, de continuer leurs études jusqu'à obtenir un diplôme¹⁰⁹. Ainsi, ce soutien ne serait pas contraire aux dispositions européennes relatives aux aides d'Etat et assurerait une post-carrière intéressante pour les sportifs.

Cependant, à l'heure actuelle, cette proposition fait face à un triple obstacle.

Tout d'abord, depuis quelques années, les clubs sont repris par des investisseurs étrangers dans l'unique but de générer du profit. Par ailleurs, ces mêmes clubs (plus particulièrement Royal Antwerp Football Club) remettent en cause le règlement de l'UEFA imposant aux clubs

¹⁰⁸ Décision (UE) de la Commission du 9 septembre 2011 concernant le régime d'aides S.A.31722 (11/N), *J.O.U.E.*, C-364, 14 décembre 2011.

¹⁰⁹ Proposition de loi modifiant diverses dispositions en ce qui concerne les avantages dont bénéficient les clubs de sport du 7 janvier 2020, développements, *Doc.*, Ch., 2019-2020, n°55-0911/001, p. 35.

d'inscrire au minimum huit joueurs formés dans un club local pendant au moins trois ans entre 15 et 21 ans. La Cour Belge d'Arbitrage pour le sport¹¹⁰ a déclaré les demandes non fondées mais le club et ses conseils n'en sont pas restés là. Par un jugement du 15 octobre 2021, leur recours en annulation a été accueilli par le Tribunal de première instance francophone de Bruxelles qui a posé deux questions préjudicielles à la Cour de justice de l'Union européenne en ce que cette règle violerait les dispositions européennes relatives à la libre circulation des travailleurs et à la libre concurrence.

Ensuite, le montant du salaire minimum obligatoire à octroyer aux sportifs non-résidents est dérisoire par rapport aux autres pays européens.

Enfin, il est nécessaire de réfléchir à une vraie politique de contrôle des fonds affectés à la formation afin d'éviter de retomber dans les travers du passé.

Actuellement, il y a une trop grande distorsion entre la volonté de progresser des parlementaires et celle des clubs de faire du profit.

Les avantages fiscaux et sociaux des sportifs rémunérés ne sont plus justifiables. Afin de parvenir aux objectifs précités, la réforme désirée devrait créer un régime spécifique pour le football afin de permettre aux autres sports de subsister car ils ont besoin de ces avantages. Ou à tout le moins, elle pourrait récompenser les clubs favorisant la formation au détriment de ceux qui ne le font pas.

En tout état de cause, nous sommes à l'aube d'un énorme changement pour le sport belge.

¹¹⁰ C.B.A.S., affaire *Refaelov L. & Royal Antwerp FC c. URBSFA*, 10 juillet 2020, 171/20.

X.- BIBLIOGRAPHIE

I. Législation :

Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, art. 6, 107 et 165.

Code des impôts sur les revenus 1992, art. 171, 232 et 275/6.

Loi du 24 février 1978 relative au contrat de travail du sportif rémunéré, *M.B.*, 9 mars 1978, p. 2606.

Loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celle-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale, *M.B.*, 15 mars 2003, p. 26407.

Loi du 4 mai 2007 relative au statut fiscal des sportifs rémunérés, *M.B.*, 15 mai 2007, p. 26331.

Loi du 22 décembre 2008 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 29 décembre 2008.

Loi programme du 27 décembre 2021, *M.B.*, 31 décembre 2021.

Arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 5 décembre 1969.

Arrêté royal du 14 février 2022 modifiant diverses dispositions relatives aux sportifs rémunérés, *M.B.*, 18 février 2022.

Arrêté royal du 11 mai 2021 fixant le montant minimal de la rémunération dont il faut bénéficier pour être considéré comme sportif rémunéré, *M.B.*, 28 mai 2021.

Proposition de loi relative au statut fiscal des sportifs rémunérés du 4 décembre 2006, développements, *Doc., Ch.*, 2005-2006, n°51-2787/001.

Proposition de loi relative au statut fiscal des sportifs rémunérés du 22 mars 2007, *Doc., Ch.*, 2006-2007, n°51-2787/012.

Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne la dispense de versement du précompte professionnel retenu sur les rémunérations des sportifs du 3 mars 2011, audition, *Doc., Ch.*, 2010-2011, n°53-0713/006.

Proposition de loi abrogeant diverses dispositions relatives aux cotisations sociales et aux impôts sur les revenus des sportifs rémunérés du 18 novembre 2019, développements, *Doc., Ch.*, 2019-2020, n°55-0764/001.

Proposition de loi relative aux cotisations sociales dues sur le salaire des sportifs rémunérés et instaurant une cotisations sociales spéciale sur les montants des transferts du 3 décembre 2019, développements, *Doc., Ch.*, 2019-2020, n° 55-0837/001.

Proposition de loi modifiant diverses dispositions en ce qui concerne les avantages dont bénéficient les clubs de sport du 7 janvier 2020, développements, *Doc.*, Ch., 2019-2020, n°55-0911/001.

Proposition de loi relative aux pensions complémentaires des sportifs rémunérés du 23 janvier 2020, développements, *Doc.*, Ch., 2019-2020, n°55-0955/001.

Proposition de loi modifiant diverses dispositions relatives aux cotisations sociales et aux impôts sur les revenus des sportifs rémunérés du 8 avril 2020, développements, *Doc.*, Ch., 2020-2021, n°55-1151/001.

Proposition de loi adaptant le régime de cotisations de sécurité sociale des sportifs rémunérés du 23 juin 2020, développements, *Doc.*, Ch., 2020-2021, n°55-1370/001.

Proposition de résolution relative à la réforme des avantages fiscaux et sociaux dont bénéficient les sportifs, 9 décembre 2021, développements, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n°55-2378/001.

Réponse donnée à la question de S. Matheï du 12 mai 2020, *C.R.I.*, Ch., 2019-2020, n°55-COM.

Réponse donnée à la question de J. Vandembroucke du 10 février 2021, *C.R.I.*, Ch., 2020-2021, n°55-COM.

Circulaire AFER n°48/2010 de l'Administration générale de la Fiscalité du 2 juillet 2010 sur le régime fiscal des revenus attribués à des sportifs, entraîneurs, accompagnateurs, formateurs et arbitres – la dispense de versement du précompte professionnel pour les rémunérations des sportifs, disponible sur www.fisconetplus.be.

Circulaire 2021/C/69 de l'Administration générale de la Fiscalité du 20 juillet 2021 relative au montant maximum des rémunérations des jeunes sportifs, disponible sur www.fisconetplus.be.

Rapport adopté par l'assemblée générale de la Cour des comptes, « Dispenses de versement du précompte professionnel – un dispositif complexe d'aide aux employeurs », 27 mars 2019.

Convention collective de travail du 28 avril 2021, conclue au sein de la Commission Nationale des Sports, concernant le revenu minimum moyen garanti.

Proposition de règlement du Conseil du 5 décembre 2012 modifiant le règlement (CE) n°994/98 du Conseil du 7 mai 1998 sur l'application des articles 92 et 93 du traité instituant la Communauté européenne à certaines catégories d'aides d'Etat horizontales.

Règlement UE n°1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis, *J.O.U.E.*, L352, 24 décembre 2013.

II. Jurisprudence :

Cass., 26 janvier 2015, *J.T.*, 2015, p. 152.

C. trav. Mons, 15 juin 2001, *J.L.M.B.*, 2001, p. 1771.

C. trav. Mons, 16 décembre 2003, *J.T.*, 2005, p. 7-9.

Trib. trav. Anvers, div. Hasselt (1^{re} ch.), 9 avril 2020, *Limb. Rechtsl.*, 2020, p. 261.

C.J.C.E., arrêt *Syndicat français de l'Express international (SFEI) e.a. et La Poste e.a.*, 11 juillet 1996, C-39/94, EU:C:1996:285, point 60.

C.J.U.E., arrêt *Olympique Lyonnais SASP contre Olivier Bernard et Newcatsle UFC*, 16 mars 2010, C-356/08, EU:C:2010:143.

Décision (UE) de la Commission du 9 septembre 2011 concernant le régime d'aides S.A.31722 (11/N), *J.O.U.E.*, C-364, 14 décembre 2011.

Décision (UE) 2015/810 de la Commission du 23 janvier 2015 concernant le régime d'aides S.A.20326 (2103/C) (ex 2012/NN), considérant 23, *J.O.U.E.*, L128, 23 mai 2015.

Décision (UE) 2016/2391 de la Commission du 4 juillet 2016 relative à l'aide d'Etat S.A.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) octroyée par l'Espagne à certains clubs de football, *J.O.U.E.*, L357, 28 décembre 2016.

T.U.E., arrêt *Commission européenne c. Fùtbal Club Barcelona*, 26 février 2019, T_865/16, EU:T:2019/113.

C.B.A.S., affaire *Refaelov L. & Royal Antwerp FC c. URBSFA*, 10 juillet 2020, 171/20.

III. Doctrine :

B. de DYCKER et H. SERRUYS, *De vrijstelling van de bedrijfsvoorheffing*, Bruxelles, Larcier, 2015.

G. JACQUEMART et R. CAPART, *Le sportif rémunéré : un travailleur pas comme les autres...*, Bruxelles, Kluwer, 2017/14.

V. LAFARQUE, « Football : à quel âge conclure un contrat ? », *B.S.J.*, 2018, n°612.

D-E. PHILIPPE, « Le gouvernement sabre dans les niches fiscales des joueurs de football professionnels », *Sem. Fisc.*, 2021, n°501.

R. POLI, L. RAVENEL et R. BESON, « Les effets de la pandémie sur la démographie des joueurs Europe », *Rapport mensuel de l'Observatoire du football CIES*, novembre 2020, n°59.

D. THIJSKENS, *Vrijstelling van doorstorting bedrijfsvoorheffing bij sportclubs : onderzoek naar staatssteun*, Katholieke Universiteit Leuven, 2017.

D. THIJSKENS, « Minister Vandenbroucke houdt word : Mignolet en co. betalen veel meer RSZ, kleine verdiemers veel minder », *De Morgen*, 27 novembre 2021.

J. VAN DYCK, « Un régime flambant neuf pour les revenus professionnels des sportifs », *Le Fiscologue*, n° 1065, 6 avril 2007.

J. VAN DYCK, « Sportifs et taxation distincte », *Le Fiscologue*, n° 1176, 9 octobre 2009, p. 9.

J. VAN DYCK, « Dispense de versement du Pr. Prof. des sportifs : assouplissement », *Le Fiscologue*, n°1242, 18 mars 2011.

J. VAN DYCK, « Un régime flambant neuf pour les revenus professionnels des sportifs », *Le Fiscologue*, n° 1065, 6 avril 2007.

S. WATELET, « Taxation des jeunes sportifs : harmonisation de l'âge limite », *B.S.J.*, 2022, n°687.

X., « Aperçu des dispositions fiscales de l'année 2007 », *Cour. fisc.*, 2008.

X. « Vuilnisman betaalt meer sociale bijdrage dan profvoetballer : « Een regelrechte schande », *Het Nieuwsblad*, 17 mars 2018.

X., « Les sportifs rémunérés sont assimilés aux travailleurs salariés pour la sécurité sociale », *Actualités Wolters Kluwer*, 24 février 2022, disponible sur www.socialeye.kluwer.be.

