



Le 25 septembre 2015

Rapport en réponse à la demande de renseignements de la Commission de la science, de l'éducation et de la culture du Conseil national relative aux organisations sportives internationales

Table des matières

1	Demande de renseignements	2
2	Interventions parlementaires et travaux législatifs liés aux organisations sportives internationales	2
2.1	Interventions parlementaires	2
2.2	Travaux législatifs	3
3	Aperçu du droit des associations	3
3.1	Généralités	3
3.2	But social	4
3.3	Sociétaires	4
3.4	Organes de l'association	5
3.5	Dissolution et liquidation	6
4	Commentaires relatifs à la lettre de la CSEC-N	6
4.1	Le droit de la société anonyme ne contient pas de disposition spéciale pour les coopératives agricoles	6
4.2	Domaines nécessitant une intervention selon la CSEC-N	6
4.2.1	Possibilité de prévoir des organes de contrôle dans les statuts	6
4.2.2	Prescriptions sur la gestion des affaires dans les statuts	7
4.2.3	Contrôle par un organe de révision externe	7
4.2.4	Capital de garantie des organisations sportives internationales	8
4.2.5	Séparation de l'imposition en fonction de la poursuite de buts idéaux et de l'exercice d'une activité commerciale	8
4.3	Efforts déployés au niveau international dans le domaine de la gouvernance d'entreprise	9
5	Tableau récapitulatif	10
6	Conclusion	11

1 Demande de renseignements

Lors de sa séance du 30 juin 2015, la commission de la science, de l'éducation et de la culture du Conseil national (CSEC-N) s'est penchée sur la question des organisations sportives internationales ayant leur siège en Suisse. Des représentants de la FIFA et de l'OFSP y ont participé, de même que le professeur Mark Pieth, qui enseigne le droit pénal à l'Université de Bâle.

Par lettre du 11 août 2015, le président de la CSEC-N a commandé au secrétariat général du DFJP un rapport dans lequel serait examinée la possibilité de créer, sur le modèle des dispositions prévues pour les coopératives agricoles, un article spécifique aux organisations sportives, afin de les soumettre à certaines règles du droit de la société anonyme. Ces travaux devaient porter selon la CSEC-N sur les quatre domaines suivants :

- exigences à remplir par les organes de surveillance et la direction,
- contrôle par l'organe de révision des éléments suivants : surveillance et autorégulation, finances, compatibilité avec les dispositions légales, gouvernance d'entreprise,
- capital de garantie, et
- séparation de l'imposition en fonction de la poursuite de buts idéaux et de l'exercice d'une activité commerciale.

2 Interventions parlementaires et travaux législatifs liés aux organisations sportives internationales

2.1 Interventions parlementaires

Les récents événements qui ont touché la FIFA ont braqué les projecteurs sur les organisations sportives internationales ayant le statut juridique d'association et dont le siège est en Suisse. Quatre interventions parlementaires ont été déposées presque simultanément sur le sujet. Pour l'essentiel, elles demandent la création de dispositions légales permettant de mieux contrôler les fédérations sportives (par ex. des prescriptions sur la surveillance, la structure, la gouvernance, la gestion, l'établissement des comptes, le transfert de l'activité commerciale à une société de capitaux et l'imposition) :

- 15.3586 Mo. Sommaruga – Associations sportives internationales : Pour une claire séparation de l'activité idéale et de l'activité à but lucratif¹
- 15.3604 Mo. Leutenegger Oberholzer – Loi sur la surveillance et le contrôle des organisations internationales, et en particulier des fédérations sportives²
- 15.3660 Po. Groupe des Verts – Revoir le cadre légal des grandes associations sportives³
- 15.3640 Ip. Wermuth – Privilèges fiscaux des associations sportives internationales⁴

Le Conseil fédéral a pris position sur ces interpellations les 26 août et 2 septembre 2015.

2.2 Travaux législatifs

La bonne gouvernance des organisations sportives internationales comprend également un volet pénal. Dans son Message du 30 avril 2014, le Conseil fédéral expose les difficultés d'application de la norme pénale incriminant la corruption privée aux fédérations sportives internationales⁵. Inscrite dans la loi du 19 décembre 1986 sur la concurrence déloyale (LCD), l'incrimination de la corruption privée est restreinte au domaine de la concurrence déloyale et ne couvre pas adéquatement les actes de corruption lors de l'attribution de manifestations sportives. Afin d'y remédier, le Conseil fédéral propose dans son Message, de transférer l'infraction de corruption privée dans le Code Pénal. La position des organisations sportives internationales serait ainsi clarifiée et celles-ci seraient dorénavant soumises à l'infraction de corruption privée, aux mêmes conditions que les autres acteurs du secteur privé. Le projet de loi a été approuvé par le Parlement en vote final le 25 septembre 2015.

Une autre grande difficulté en matière de corruption, en particulier privée, est la découverte des délits. A cet égard, la protection des lanceurs d'alerte ou *whistleblowers* (informateurs internes à l'organisation) joue un rôle important. Le 20 novembre 2013, le Conseil fédéral a adopté un message et un projet de révision du code des obligations visant à régler les conditions du whistleblowing pour le secteur privé⁶. Le Conseil des Etats a dans un premier temps adopté la modification du CO. Le 5 mai 2015, le Conseil national est entré en matière mais a décidé de renvoyer le projet jugé trop compliqué au Conseil fédéral⁷. Le Conseil des Etats a suivi cette décision le 10 septembre 2015. Le Conseil fédéral doit maintenant soumettre un second projet identique sur le fond mais plus clair et plus compréhensible⁸.

3 Aperçu du droit des associations

3.1 Généralités

Le monde associatif est d'une richesse et d'une diversité extraordinaires en Suisse⁹. Selon les estimations, notre pays compterait entre 150'000 et 200'000 associations¹⁰, dont quelque

¹ http://www.parlament.ch/f/suche/Pages/geschaefte.aspx?gesch_id=20153586 ; consulté le 14 septembre 2015.

² http://www.parlament.ch/f/suche/Pages/geschaefte.aspx?gesch_id=20153604 ; consulté le 14 septembre 2015.

³ http://www.parlament.ch/f/suche/Pages/geschaefte.aspx?gesch_id=20153660 ; consulté le 14 septembre 2015.

⁴ http://www.parlament.ch/f/suche/Pages/geschaefte.aspx?gesch_id=20153640 ; consulté le 14 septembre 2015.

⁵ Message du 30 avril 2014 concernant la modification du code pénal (Dispositions pénales incriminant la corruption, FF 2014 3433, ch. 1.2.1.2 (<https://www.admin.ch/opc/fr/federal-gazette/2014/3433.pdf> ; consulté le 15 septembre 2015).

⁶ Message du 20 novembre 2013 sur la révision partielle du code des obligations (Protection en cas de signalement d'irrégularités par le travailleur), FF 2013 8547 (<https://www.admin.ch/opc/fr/federal-gazette/2013/8547.pdf> ; consulté le 15 septembre 2015).

⁷ Conseil national - Session spéciale 2015 - Deuxième séance - 5 mai 2015 - 08h00 ad 13.094 Code des obligations. Protection en cas de signalement d'irrégularités par le travailleur (http://www.parlament.ch/ab/frameset/d/n/4918/463951/d_n_4918_463951_464058.htm ; consulté le 15 septembre 2015).

⁸ Conseil des Etats - Session d'automne 2015 - Quatrième séance - 10 septembre 2015 - 08h15 ad 13.094 Code des obligations. Protection en cas de signalement d'irrégularités par le travailleur (http://www.parlament.ch/ab/frameset/d/s/4920/475392/d_s_4920_475392_475478.htm ; consulté le 15 septembre 2015).

⁹ En Suisse, une fédération est normalement définie comme un regroupement d'associations qui poursuivent des buts similaires.

20'000 seraient des clubs sportifs¹¹. 84 associations sont membres de Swiss Olympic¹². 38 fédérations sportives internationales ont leur siège en Suisse¹³. Au vu de ces chiffres, on comprend le rôle joué par les associations dans la *vie politique et sociale* en Suisse. La Constitution fédérale garantit explicitement la *liberté d'association* (art. 23). Cette liberté a été renforcée par le principe de l'autonomie associative de droit privé, qui permet à l'association de s'organiser en toute autonomie. En d'autres termes, la loi accorde aux associations, et plus particulièrement à leurs assemblées générales, une marge de manœuvre suffisante pour qu'elles puissent s'organiser selon leurs besoins¹⁴.

3.2 But social

Au sens du code civil, l'association est une forme d'organisation qui permet de poursuivre des activités « *qui n'ont pas un but économique* » (art. 60, al. 1, CC). Est une association au sens juridique *tout regroupement de personnes* qui se consacre à des activités politiques, religieuses, scientifiques, artistiques, sportives, de bienfaisance, de récréation ou autres qui n'ont pas un but économique et qui disposent de statuts (art. 60, al. 1, CC). Selon la jurisprudence, l'existence d'un but économique est admissible s'il n'est pas lié à l'exploitation d'une entreprise en la forme commerciale (ATF 90 II 333). Mais la loi autorise explicitement l'exercice d'une industrie en la forme commerciale si celui-ci sert les buts (non économiques) de l'association (exemple : buvette tenue par un club sportif). Dans ce cas, l'association doit être inscrite au registre du commerce (art. 61, al. 2, ch. 1, CC) ; l'inscription est sinon volontaire. A l'instar des sociétés de capitaux, les associations sont soumises à la poursuite ordinaire par voie de faillite (art. 39, al. 1, ch. 11, LP) ; elles ont par ailleurs l'obligation de tenir une comptabilité (art. 957 ss CO).

	But non économique (« idéal »)	But économique
Sans l'exploitation d'une entreprise en la forme commerciale	Cas ordinaire régi par la loi (art. 60, al. 1, CC) ; pas d'obligation d'inscription au registre du commerce.	Autorisé par le Tribunal fédéral (ATF 90 II 333); pas d'obligation d'inscription au registre du commerce.
Avec l'exploitation d'une entreprise en la forme commerciale	Légalement autorisé ; inscription au registre du commerce obligatoire (art. 61, al. 2, ch. 1, CO).	Non autorisé.

3.3 Sociétaires

La qualité de *sociétaire* s'acquiert par la participation à l'assemblée constituante, ou ultérieurement, par décision de l'assemblée générale suite à une déclaration d'adhésion (art. 70, al. 1, CC). L'adhésion confère des *droits* et des *obligations*. Le sociétaire peut bénéficier des prestations offertes et a le droit de participer à l'assemblée générale et d'y voter (chaque membre a une voix, cf. art. 67, al. 1, CC). Il est tenu de payer une cotisation si les statuts le prévoient (art. 71 CC). En principe, il ne répond pas des dettes de l'association à titre personnel ; celles-ci sont garanties par la fortune sociale (art. 75a CC). Il peut *sortir* de l'association à la fin de l'année civile, à condition de l'annoncer dans les délais fixés par les statuts (six mois au plus selon la loi ; art. 70, al. 2, CC). L'*exclusion* d'un sociétaire est possible pour de justes motifs (art. 72, al. 1, CC).

¹⁰ Rainer MASCHKE, IT-Aussichten für Verbände für Verbände und Organisationen, In den nächsten zehn Jahren, 2014, p. 44; Alois STADLIN/Bernd RIEMEK/Andreas KÖNIG, Rechtskunde: Praxisorientierte Einführung in das Recht, Mörschwil 2013, et <http://schweiz-kantone.ch/die-schweiz-ist-das-land-der-freiwilligen-vereinsbuchhaltung/> ; consulté le 28 août 2015.

¹¹ Rapport de l'OFSPPO « Clubs sportifs en Suisse, Etude sur le sport organisé » (<http://www.baspo.admin.ch/internet/baspo/fr/home/dokumentation.parsys.000183.downloadList.2706.DownloadFile.tmp/clubsportifsensuisseetudesurlesportorganise.pdf> ; consulté le 28 août 2015).

¹² <http://www.swissolympic.ch/fr/Qui-sommes-nous/Fédérations-membres> ; consulté le 28 août 2015.

¹³ http://www.sportobs.ch/ind6_300.html?&L=1 ; consulté le 28 août 2015.

¹⁴ Cf. ATF 51 II 241.

3.4 Organes de l'association

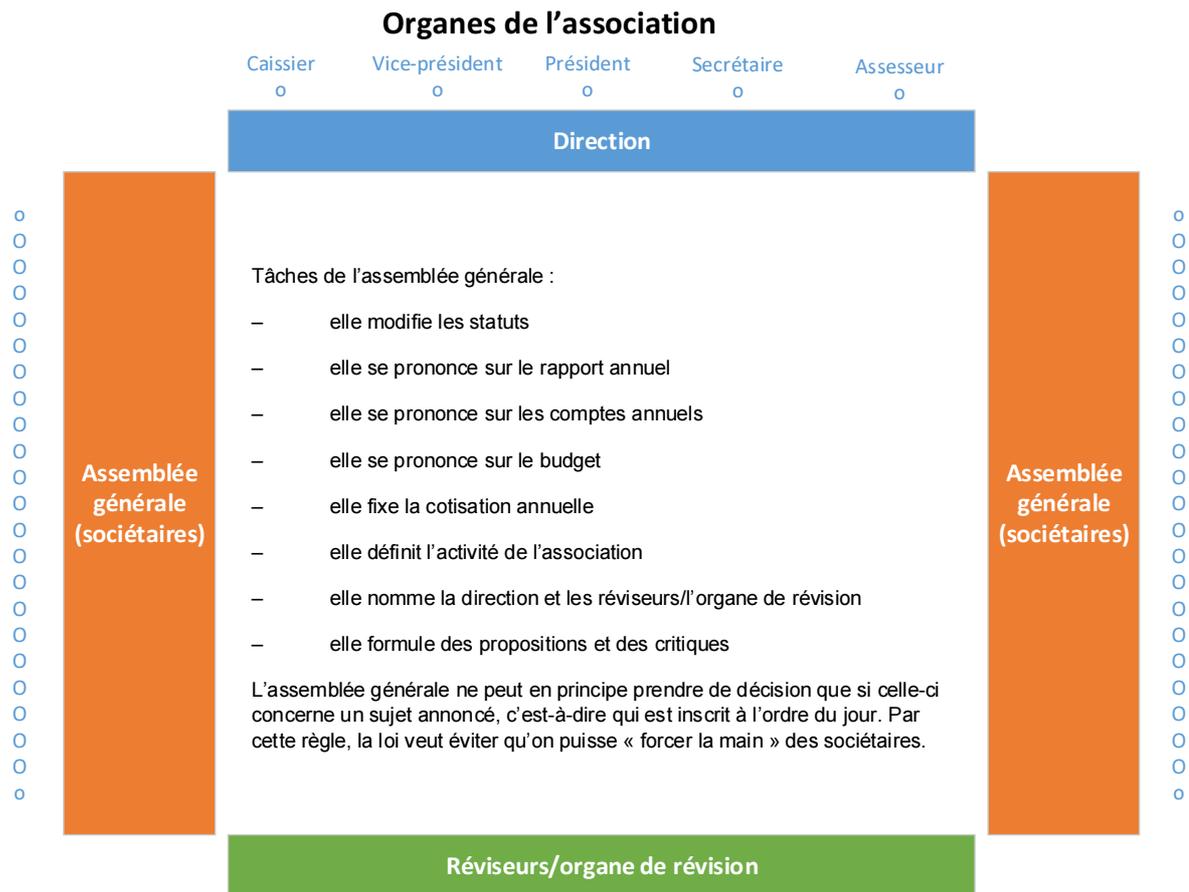
La structure de l'association est semblable à celle d'une société de capitaux :

- *Assemblée générale* : elle est le *pouvoir suprême* de l'association (art. 64, al. 1, CC). L'assemblée générale nomme la direction, règle les affaires qui ne sont pas du ressort d'autres organes sociaux et contrôle l'activité des organes sociaux, qu'elle peut révoquer en tout temps (art. 65, al. 1 et 2, CC). Une assemblée générale ordinaire a lieu normalement une fois par an. Les *décisions* sont prises à la majorité des voix des membres présents (art. 67, al. 2, CC). Selon la doctrine, l'assemblée générale d'une association a davantage d'influence que celle d'une société de capitaux¹⁵.
- *Direction* : l'assemblée générale nomme la direction, dont le pendant dans la société de capitaux est l'*organe supérieur de direction ou d'administration*. Sous la conduite de son président, la direction représente l'association et gère ses affaires, en respectant la loi, les statuts et les décisions de l'assemblée générale (art. 69 CC). La direction tient les livres de l'association, en respectant les dispositions du code des obligations relatives à la comptabilité commerciale et à la présentation des comptes (art. 69a CC). Les membres de la direction ont une responsabilité personnelle à l'égard des tiers (art. 55, al. 3, CC), comparable à la responsabilité des membres du conseil d'administration de la société anonyme (art. 754 CO). Une autre similitude avec le droit de la société anonyme est la responsabilité des membres de la direction à l'égard de l'association elle-même¹⁶.
- *Réviseurs/organe de révision* : les statuts de l'association prévoient d'ordinaire la désignation d'un ou de plusieurs *réviseurs*. Ces derniers représentent les sociétaires dans l'examen de la comptabilité et de l'administration de la fortune. Depuis le 1^{er} janvier 2008, des conditions supplémentaires s'appliquent aux associations qui réalisent un chiffre d'affaires dépassant un certain seuil. Plus particulièrement, l'association doit soumettre sa comptabilité au contrôle ordinaire d'un organe de révision si deux des trois conditions suivantes sont réunies : le total de son bilan excède 10 millions de francs, son chiffre d'affaires dépasse 20 millions de francs, elle compte plus de 50 emplois à plein temps en moyenne annuelle (art. 69b, al. 1, CC)¹⁷. Par ailleurs, le code civil renvoie aux dispositions du code des obligations concernant l'organe de révision de la société anonyme (art. 69b, al. 3, CC).

¹⁵ Arthur MEIER-HAYOZ/Peter FORSTMOSER, *Schweizerisches Gesellschaftsrecht*, 11^e édition, Berne 2012, § 20, n° 64 (MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER).

¹⁶ Cf. Anton HEINI/Urs SCHERER, in : *Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I*, 5e édition, Bâle 2014, ad art. 69 n° 36 (HEINI/SCHERRER, BSK-ZGB I) et MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, § 20, n° 70.

¹⁷ Ces seuils sont plus bas pour les associations que pour les sociétés de capitaux (cf. art. 727, ch. 2, let. a à c, CO).



3.5 Dissolution et liquidation

L'association peut décider sa dissolution en tout temps (art. 76 CC). Celle-ci a lieu d'office si l'association est insolvable ou que la direction ne peut plus être constituée statutairement (art. 77 CC). Dans ce cas, la *liquidation* s'effectue selon les règles applicables aux sociétés anonymes (cf. art. 58 CC en lien avec l'art. 913, al. 1, et 739 ss CO).

4 Commentaires relatifs à la lettre de la CSEC-N

4.1 Le droit de la société anonyme ne contient pas de disposition spéciale pour les coopératives agricoles

Les sociétés coopératives sont largement répandues dans l'agriculture. Cette forme de société est régie par les art. 828 à 926 CO. Le droit agraire ne prévoit pas de dispositions spéciales pour les coopératives agricoles¹⁸, pas plus que le droit de la société anonyme n'offre d'éléments qui pourraient servir de modèle à une norme spéciale applicable aux organisations sportives.

4.2 Domaines nécessitant une intervention selon la CSEC-N

4.2.1 Possibilité de prévoir des organes de contrôle dans les statuts

L'art. 65, al. 2, CC désigne l'assemblée générale comme organe de contrôle de l'ensemble des autres organes de l'association. Ces derniers sont tenus de lui fournir des informations

¹⁸ Länderbericht Schweiz von Prof. Dr.iur. et lic.oec. Klaus MATHIS (Professor an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Luzern) à l'intention du Comité Européen de Droit Rural (C.E.D.R) pour le XXIII^e Congrès et Colloque Européens de Droit Rural – Røros (Norvège), du 6 au 10 mars 2005, p. 2 (http://www.cedr.org/congresses/roros/RT_SWI_DE.pdf ; consulté le 25 août 2015).

et de lui rendre des comptes¹⁹. Bien que ce droit de contrôle soit considéré comme une compétence inaliénable de l'assemblée générale, l'inscription d'une délégation de portée limitée dans les statuts reste possible²⁰ : ceux-ci pourraient prévoir un organe de contrôle permanent, nommé par l'assemblée générale, et qui assisterait cette dernière dans l'exercice du contrôle. Pour ce faire, il assurerait la liaison, d'une assemblée générale à la suivante, entre la direction et un éventuel organe auquel la gestion aurait été déléguée, et communiquerait les informations obtenues aux sociétaires en vue de la prochaine assemblée générale.

Le droit de la société anonyme ne prévoit pas non plus de tel organe de contrôle. Mais là aussi, il est possible de prévoir dans les statuts un comité d'actionnaires délégués susceptible de renforcer la participation des actionnaires. De tels organes sont cependant rares en Suisse, car ils sont source de chevauchements et de risques de conflits au sein de la société, et qu'ils compliquent la gouvernance de l'entreprise²¹.

4.2.2 Prescriptions sur la gestion des affaires dans les statuts

Selon l'art. 69, al. 1, CC, la direction a le devoir de « gérer les affaires en conformité des statuts », en respectant le cadre légal²². Les associations peuvent répartir librement les compétences entre leurs organes, à l'exception de celles qui sont inaliénables, et inscrire dans leurs statuts des prescriptions sur la gestion des affaires. Elles peuvent aussi déléguer certains pouvoirs de la direction à des comités ou des secrétariats²³.

La situation est en principe la même dans les sociétés anonymes : l'assemblée générale peut prévoir dans les statuts des prescriptions ou des restrictions concernant la délégation de compétences du conseil d'administration à la direction²⁴.

4.2.3 Contrôle par un organe de révision externe

Les conditions et les tâches que doit remplir l'organe de révision sont définies de la même manière pour l'association et pour la société anonyme. Pour l'essentiel, le réviseur examine la légalité des comptes annuels. Le droit de la société anonyme autorise la délégation d'autres tâches à l'organe de révision, pour autant que son indépendance soit préservée (art. 731a, al. 1 et 2, CO). Le droit des associations autorise dans certaines limites la délégation de tâches de contrôle dans les statuts²⁵. On pourrait envisager de confier à l'organe de révision ou à d'autres tiers les contrôles portant sur l'autorégulation, les finances, la compatibilité avec la loi et la gouvernance d'entreprises. L'organe mandaté ferait régulièrement rapport à l'assemblée générale et émettrait des recommandations. Les participants à l'assemblée générale pourraient se fonder sur ces dernières pour ordonner les mesures de contrôle qu'ils jugent nécessaires. Il faudrait clairement définir et délimiter dans les statuts les compétences et les pouvoirs exercés par l'assemblée générale en tant qu'organe su-

¹⁹ Cf. ZR 83 n° 128, p. 315 consid. VII.3 ; HEINI/SCHERER, BSK-ZGB I, art. 65 n° 7; Hans Michael RIEMER, Berner Kommentar, Das Personenrecht, 3. Abteilung: Die juristischen Personen, Zweiter Teilband: Die Vereine, Berne 1990, art. 65 n° 9 (RIEMER, BK-Verein) et August EGGGER, Zürcher Kommentar, I. Band: Einleitung und Personenrecht, 2^e édition, Zurich 1930, art. 65 n° 5 et 9.

²⁰ RIEMER, BK-Verein, remarques préliminaires art. 64 à 69 n° 15; Hans Michael RIEMER, Stämpfli Handkommentar, Vereins- und Stiftungsrecht (Art. 60 – 89bis ZGB) mit den allgemeinen Bestimmungen zu den juristischen Personen, Berne 2012, art. 65 n° 5 (RIEMER, SHK-Verein); Wolfgang PORTMANN, Schweizerisches Privatrecht, Zweiter Band: Einleitung und Personenrecht, Fünfter Teilband: Das Schweizerische Vereinsrecht, Bâle 2005, n° 361 (PORTMANN, SPR).

²¹ Peter BÖCKLI, Aktionärsausschuss: Strohfeuer in einer Sackgasse, in: SZW 1/2013 (Sonderdruck), pp. 5 et 16 ss.

²² Cf. ATF 121 III 350 ss ; SJZ 2013, 448; HEINI/SCHERRER, BSK-ZGB I, art. 69 n° 17; Bettina HÜRLIMANN-KAUP/Jörg SCHMID, Einleitungsartikel des ZGB und Personenrecht, 2^e édition, Zurich 2010, n° 1332 s. (HÜRLIMANN-KAUP/SCHMID).

²³ Cf. PORTMANN, SPR, n° 361 et 495 s.

²⁴ ATF 137 III 503 et Urs BERTSCHINGER, Delegation der Geschäftsführung bei der Aktiengesellschaft und Kompetenzen der Generalversammlung, Urteil des Bundesgerichts 4A_350/2011 du 13 octobre 2011 (ATF 137 III 503), in : GesKR 2/2012, p. 294.

²⁵ RIEMER, BK-Verein, Vorbemerkungen zu Art. 64-69 N 15; Hans Michael RIEMER, Stämpfli Handkommentar, Vereins- und Stiftungsrecht (Art. 60 – 89bis ZGB) mit den allgemeinen Bestimmungen zu den juristischen Personen, Berne 2012, art. 65 n° 5 (RIEMER, SHK-Verein); Wolfgang PORTMANN, Schweizerisches Privatrecht, Zweiter Band: Einleitung und Personenrecht, Fünfter Teilband: Das Schweizerische Vereinsrecht, Bâle 2005, n° 361 (PORTMANN, SPR).

prême de contrôle et ceux délégués aux organes externes. Ces derniers devraient remplir des critères qualitatifs minimaux afin de garantir qu'ils disposent des structures et des connaissances requises et qu'ils sont capables de remplir efficacement leur mandat.

4.2.4 Capital de garantie des organisations sportives internationales

Une société de capitaux répond de ses dettes sur l'ensemble de sa fortune ; le capital-actions ou capital social sert de garantie en faveur des créanciers. Si la fortune tombe au-dessous de ce capital, des mesures doivent être prises pour le protéger (art. 725 CO). L'association répond de ses dettes uniquement sur sa fortune sociale, à moins que ses statuts prévoient une responsabilité personnelle de ses membres (art. 75a CC)²⁶. Il est à relever que les organisations sportives internationales disposent souvent d'une fortune importante, qui sert à garantir les dettes.

L'instauration d'un capital de garantie serait lourde de conséquences pour les organisations sportives internationales. On introduirait dans une société de personnes un élément propre aux sociétés de capitaux. Il faudrait notamment s'interroger sur la pertinence du droit de vote par tête et prévoir un « intérêt sur le capital » (par ex. pour les dividendes des bailleurs de fonds propres). Une telle modification du droit des associations reviendrait au final à faire des organisations sportives internationales des sociétés de capitaux. On arriverait au même résultat si l'on contraignait ces associations à adopter le statut de société anonyme.

Même si la loi ne prévoit pas de capital de garantie, la direction de l'association et les sociétaires ne peuvent pas se soustraire à toute responsabilité. S'ils ne répondent pas personnellement des dettes de l'association, ils peuvent être poursuivis en vertu du droit civil ou du droit pénal si la faillite résulte d'une sous-capitalisation ou d'une gestion fautive (art. 165 CP).

4.2.5 Séparation de l'imposition en fonction de la poursuite de buts idéaux et de l'exercice d'une activité commerciale

En Suisse, les personnes morales sont assujetties à l'impôt en raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles ont leur siège ou leur administration effective en Suisse (art. 50 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct, LIFD). On trouve dans cette catégorie les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives, de même que les associations, les fondations et les autres personnes morales (art. 49, al. 1, let. a et b, LIFD). Les organisations sportives internationales ayant l'une de ces formes et qui ont leur siège en Suisse sont donc en principe assujetties à l'impôt fédéral direct (l'art. 71 LIFD prévoit un taux réduit pour les associations et les fondations).

L'art. 56, let. g, LIFD prévoit toutefois pour les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique une exonération sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts. Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public. A la demande de plusieurs cantons, et considérant que des manifestations telles que la coupe du monde de football contribuent à transmettre des valeurs et des messages positifs dans les pays où elles se déroulent (promotion du fair-play, lutte contre le racisme et les discriminations, promotion de l'intégration sociale et culturelle, etc.), le Conseil fédéral a décidé il y a quelques années d'exonérer les organisations sportives internationales concernées du paiement de l'impôt fédéral direct. A cet effet, il a chargé l'AFC de communiquer aux cantons la manière dont ceux-ci doivent appliquer l'art. 56, let. g, LIFD, afin de garantir une homogénéité dans toute la Suisse. L'AFC a publié le 12 décembre 2008 une circulaire²⁷ dans laquelle elle fixe les principes régissant l'application de l'art. 56, let. g, LIFD aux organisations sportives internationales :

²⁶ HÜRLIMANN-KAUP/SCHMID, n° 1332 s.; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, § 20 n° 25 et Anton HEINI/Wolfgang PORTMANN/Matthias SEEMANN, Grundriss des Vereinsrechts, Bâle 2009, n° 259.

²⁷ Circulaire de l'AFC du 12 décembre 2008 concernant l'exonération des fédérations internationales sportives (www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00383 ; consulté le 16 septembre 2015).

1. Le champ d'application de l'exonération est limité aux fédérations internationales sportives domiciliées en Suisse et affiliées au Comité international olympique (CIO) ainsi qu'à leurs sous-fédérations internationales également domiciliées en Suisse (confédérations). Les fédérations sportives régionales et nationales, et, par là même, les fédérations sportives suisses, ne sont pas considérées comme des sous-fédérations et ne sont par conséquent pas exonérées.
2. L'exonération se limite à l'impôt fédéral direct. Les autres impôts et taxes perçus par la Confédération (p. ex. taxe sur la valeur ajoutée) ne sont pas concernés.
3. Ne sont exonérées de l'impôt fédéral direct que les fédérations internationales sportives en tant que telles. En revanche, cette exonération ne concerne pas les personnes physiques (collaborateurs, membres de comités, fonctionnaires, etc.).

Si une personne morale satisfait aux critères d'exonération au sens de l'art. 56, let. g, LIFD, la totalité du bénéfice est en principe exonérée d'impôts. Les organisations sportives sont cependant libres de demander ou non une telle exonération. A titre d'exemple, il ressort d'une réponse du conseil d'Etat zurichois à une intervention cantonale (KR 128/2011) que la FIFA n'est pas exonérée, mais imposée sur la base des dispositions légales ordinaires²⁸. Dans ce contexte et au vu de la pratique, il n'y a pas lieu d'envisager de séparer l'imposition en fonction de la poursuite de buts idéaux et de l'exercice d'une activité commerciale.

Notons encore que l'art. 23, al. 1, let. f, de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LIHD) prévoit un motif d'exonération de l'impôt similaire à celui visé à l'art. 56, let. g, LIFD pour les impôts directs prélevés par les cantons et les communes, à la différence près que la disposition porte également sur le capital, en sus du bénéfice. Etant donné que l'exonération de l'impôt au niveau cantonal est de la compétence exclusive des cantons, il revient à ces derniers de décider d'accorder ou non à une organisation sportive internationale une exonération au sens de l'art. 23, al. 1, let. f, LIHD.

4.3 Efforts déployés au niveau international dans le domaine de la gouvernance d'entreprise

Des efforts sont déployés au niveau international pour rapprocher la gouvernance des organisations sportives internationales de celle qui a cours dans les organisations internationales et les entreprises multinationales :

- *la Déclaration sur le sport adoptée en 2000 à Nice par le Conseil européen* : lors du sommet qui s'est tenu du 7 au 10 décembre 2000, le Conseil européen a fait part de sa ferme intention de promouvoir l'autonomie des organisations sportives et leur droit à l'autogestion. Cela suppose que les organisations sportives appliquent les principes de la démocratie, de la transparence et de la solidarité²⁹.
- *les Principes de bonne gouvernance dans le sport adoptés par le Conseil de l'Europe en 2004* : les organisations actives dans le domaine du sport sont invitées à mettre en œuvre et à promouvoir des politiques fondées sur les principes d'une gouvernance d'entreprise responsable. De telles politiques répondent aux critères suivants : structures démocratiques fondées sur des modalités d'élection ouvertes, organisation et gestion professionnelles, responsabilité et transparence dans la prise de décisions et les opérations financières, traitement équitable de tous les membres et solidarité, partenariat équitable entre les pouvoirs publics et le mouvement sportif³⁰.

²⁸ Voir aussi les réponses du Conseil fédéral à la question Badran 14.1044 Privilèges fiscaux pour la FIFA (http://www.parlament.ch/f/suche/Pages/geschaefte.aspx?gesch_id=20141044 ; consulté le 16 septembre 2015) ; et à la pétition des JS 14.2011 Halte aux privilèges de la FIFA (http://www.parlament.ch/d/suche/Seiten/geschaefte.aspx?gesch_id=20142011 ; consulté le 16 septembre 2015).

²⁹ Cf. IP/00/1439 (http://europa.eu/rapid/press-release_IP-00-1439_fr.htm?locale=FR ; consulté le 26 août 2015), et András GUROVITS/Oliver HINTZ, Der Sport im Fokus von Politik und Gesetzgebung, in : EuZ (2002), n° 2, pp. 26 s.

³⁰ Cf. Mark PIETH, Ist der FIFA noch zu helfen?, in : ZSR 2015 (1), p. 139.

- les principes directeurs de l'OCDE pour les multinationales adoptés en 1976 et révisés en 2000 et en 2011 : l'OCDE débat actuellement de l'applicabilité de ces principes aux organisations et aux manifestations sportives internationales³¹.

Les organisations sportives internationales n'appliquent pas toutes encore de manière conséquente ces directives fondées sur le principe de l'autorégulation et qui visent à instaurer la transparence et un équilibre entre la gestion et le contrôle. Cependant, de nombreux projets de réformes ont été lancés afin de renforcer les structures des organisations sportives. Il faut s'attendre à ce que la FIFA accélère ses réformes sous la pression des grands sponsors (Visa, Coca-Cola et McDonald's)³². Elle a déjà annoncé diverses mesures dans ce sens (par ex. le renforcement du contrôle de l'intégrité de ses futurs cadres, une limitation du cumul des mandats, qui ne devra pas excéder 12 ans, la publication des salaires, l'interdiction de l'autorémunération, la création d'un conseil de surveillance en contrepoids au comité exécutif et une réforme des modalités d'attribution de la coupe du monde)³³.

5 Tableau récapitulatif

Les éléments mentionnés ci-dessus au sujet de la comparaison entre la société anonyme et l'association sont récapitulés dans le tableau suivant.

	Sociétés anonymes	Organisations sportives internationales (fédérations, associations)	Compatibilité
Nombre	206'040 sociétés anonymes.	150'000 à 200'000 associations ; 20'000 clubs sportifs ; 83 associations membres de Swiss Olympic ; 38 fédérations sportives internationales.	-
But social	La société peut avoir un but économique ou non économique	L'organisation peut avoir un but non économique (poursuite de buts idéaux), lié ou non à l'exploitation d'une entreprise en la forme commerciale ; elle peut aussi avoir un but économique, à condition qu'il ne soit pas lié à l'exploitation d'une entreprise en la forme commerciale. Il lui est interdit de poursuivre un but économique lié à l'exploitation d'une entreprise en la forme commerciale.	✓ Le droit des associations est plus restrictif
Inscription au registre du commerce	Obligatoire Par son inscription au registre du commerce, la société anonyme se soumet aux dispositions régissant la poursuite ordinaire par voie de faillite (art. 39, al. 1, ch. 8, LP) et à l'obligation de tenir une comptabilité (art. 957 ss CO).	Uniquement si l'association exploite une entreprise en la forme commerciale liée à la poursuite de son but (non économique) ou qu'elle est soumise à l'obligation de faire réviser ses comptes. Par son inscription au registre du commerce, l'association se soumet aux dispositions régissant la poursuite ordinaire par voie de faillite (art. 39, al. 1, ch. 8, LP) et à l'obligation de tenir une comptabilité (art. 957 ss CO).	En partie ✓
Organes requis	Assemblée générale, conseil d'administration, organe de révision.	Assemblée générale, direction, organe de révision.	✓
Assemblée des membres	L'assemblée générale est le pouvoir suprême. Elle exerce la surveillance sur les autres organes.	L'assemblée générale est le pouvoir suprême. Elle exerce la surveillance sur les autres organes.	✓ ✓
Organe supérieur de direction et d'administration	Conseil d'administration (ses membres sont nommés par l'assemblée générale). Le conseil d'administration peut nommer une direction et les fondés de procura-	Direction (ses membres sont nommés par l'assemblée générale). La direction peut nommer un organe chargé de la gestion et les fondés de	✓ ✓

³¹ Courriel d'information du DFAE du 29 juillet 2015.

³² Article du 18 juillet 2015 dans Cash : « Mächtige Sponsoren fordern von Fifa Reformen » (http://www.cash.ch/news/alle/maechtige_sponsoren_fordern_von_fifa_reformen-3347907-448 ; consulté le 28 août 2015); voir aussi <http://www.fifa.com/about-fifa/news/y=2015/m=8/news=fifa-statement-following-meeting-with-commercial-affiliates-2672063.html> ; consulté le 14 septembre 2015.

³³ Article du 10 septembre 2015 dans le Tagesanzeiger : « Diese acht Punkte sollen die FIFA retten » (<http://www.tagesanzeiger.ch/sport/fussball/acht-schritte-ins-licht/story/23835914> ; consulté le 14 septembre 2015) et article du 10 septembre 2015 dans sport1 de : « FIFA: Scala stellt Reformpläne vor » (<http://www.sport1.de/internationaler-fussball/2015/09/fifa-domenico-scala-stellt-plan-fuer-reformen-vor> ; consulté le 14 septembre 2015).

	tion.	procuration.	
Obligation de tenir une comptabilité	Obligation de tenir une comptabilité (art. 957 ss CO)	Obligation de tenir une comptabilité (art. 957 ss CO) si l'association est inscrite au registre du commerce ; application par analogie des dispositions sur la comptabilité commerciale et la présentation des comptes (art. 69a CC).	✓
Obligation de nommer un organe de révision	Obligation de désigner un organe de révision charge d'un contrôle ordinaire si deux des 3 critères suivants sont remplis pendant 2 années consécutives : - total du bilan > 20 millions de fr. - chiffre d'affaires > 40 millions de fr. - emplois à plein temps, moyenne > 250, ou si les actionnaires représentant au moins 10% du capital-actions l'exigent. Contrôle restreint partielle uniquement si une révision ordinaire n'est pas nécessaire et que les actionnaires refusent d'y renoncer.	Obligation de désigner un organe de révision charge d'un contrôle ordinaire si deux des 3 critères suivants sont remplis pendant 2 années consécutives : - total du bilan > 10 millions de fr. - chiffre d'affaires > 20 millions de fr. - emplois à plein temps, moyenne > 50. Possibilité sinon de désigner un organe de révision sur une base volontaire.	✓ Le droit des associations est plus restrictif du fait de seuils plus bas.
Organe de surveillance	Pas d'obligation légale. Autorégulation, éventuellement prévue dans les statuts.	Pas d'obligation légale. Autorégulation, éventuellement prévue dans les statuts.	✓
Prescriptions à la direction	Pas d'obligation légale. Autorégulation, éventuellement prévue dans les statuts.	Pas d'obligation légale. Autorégulation, éventuellement prévue dans les statuts.	✓
Contrôle par un organe de révision externe	Pas d'obligation légale. Autorégulation, éventuellement prévue dans les statuts.	Pas d'obligation légale. Autorégulation, éventuellement prévue dans les statuts.	✓
Responsabilité	Garantie par l'actif social (y compris capital-actions), pas de responsabilité personnelle des actionnaires. Capital-actions de 100'000 fr., dont au moins 20% sous forme de versements (dans tous les cas au moins 50'000 fr.). La responsabilité des organes est régie par l'art. 754 CO.	Garantie par l'avoir social, mais les statuts peuvent prévoir une responsabilité personnelle des sociétaires. Les fautes commises engagent les organes conformément à l'art. 55, al. 3, CC, qui est comparable à l'art. 754 CO. La responsabilité des membres de la direction vis-à-vis de l'association est comparable à celle prévue par le droit de la société anonyme.	✓ Pas de capital ✓
Imposition	Sur le bénéfice et le capital, à moins qu'un but d'intérêt public ne justifie une exonération.	Sur le bénéfice et le capital, à moins qu'un but d'intérêt public ne justifie une exonération.	✓
Liquidation	Selon les dispositions applicables aux sociétés anonymes (art. 739 ss CO).	Selon les dispositions applicables aux sociétés anonymes (art. 58 CC en lien avec les art. 913, al. 1, et 739 ss CO).	✓

6 Conclusion

Le droit agraire ne prévoit pas de dispositions spéciales dérivées du droit de la société anonyme dont on pourrait s'inspirer pour édicter une norme spéciale applicable aux organisations sportives.

Les organisations sportives internationales qui ont le statut d'association et dont le siège est en Suisse sont déjà soumises à des conditions semblables à celles applicables aux sociétés de capitaux au sens du CO.

- L'organisation sportive qui exploite une entreprise en la forme commerciale en vue de satisfaire un but social (non économique) a l'obligation de s'inscrire au registre du commerce (art. 61, al. 2, ch. 1, CC). Par cette inscription, elle se soumet aux dispositions régissant la poursuite ordinaire par voie de faillite (art. 39, al. 1, ch. 11, LP) et à l'obligation de tenir une comptabilité (art. 957 ss CO).
- Lorsque le total du bilan d'une association dépasse les 10 millions de francs, que son chiffre d'affaires excède les 20 millions de francs et qu'elle emploie plus de 50 personnes à plein temps en moyenne annuelle (il lui suffit de remplir deux de ces trois

critères), elle doit en outre soumettre sa comptabilité au contrôle ordinaire d'un organe de révision (art. 69b, al. 1, CC). Le droit des associations renvoie ici aux dispositions du CO concernant l'organe de révision de la société anonyme (art. 69b, al. 3, CC). Ces mesures, auxquelles les sociétés de capitaux du CO sont aussi soumises, servent à protéger les tiers, et notamment les créanciers. Il ressort de ce qui précède que le législateur accorde aux associations le droit d'exercer une activité commerciale conséquente pour pouvoir réaliser leurs buts, tout en les soumettant à partir d'une certaine taille à des règles similaires, voire identiques, à celles qui s'appliquent aux sociétés de capitaux du CO. Il en est ainsi notamment de la protection des créanciers. Les dispositions applicables aux grandes associations sont relativement récentes, puisque leur entrée en vigueur remonte au 1^{er} janvier 2008.

- Aussi bien les sociétés de capitaux que les associations répondent de leurs dettes sur leur fortune. Notons que si les secondes n'ont pas de capital-actions ou de capital social, les organisations sportives internationales disposent régulièrement d'une fortune importante, qui suffit à garantir leurs dettes.
- Selon l'art. 55, al. 3, CC, les membres de la direction de l'association assument une responsabilité personnelle vis-à-vis des tiers qui est comparable à la responsabilité régie par l'art. 754 CO relatif au droit de la société anonyme. Un parallélisme semblable existe pour la responsabilité des membres de la direction d'une association vis-à-vis de cette dernière.
- Le cadre légal prévoit que tant les sociétés de capitaux que les associations doivent disposer de trois organes. Il s'agit de l'assemblée générale, de l'organe suprême de direction et de gestion (conseil d'administration/direction) et de l'organe de révision. La loi prévoit des contrôles mutuels et pose de ce fait les bases d'un équilibre entre les différents organes (selon la règle « contrôler et équilibrer »), qui peut être renforcé au profit des membres par l'inscription dans les statuts de règles d'autorégulation (par ex. mise en place d'un organe de contrôle, contrôle additionnel par l'organe de révision, dispositions statutaires à l'intention de la direction). Le droit des associations existant est suffisant pour prévoir une gouvernance efficace, pour autant que les contrôles auxquels les organes sont tenus les uns envers les autres soient effectués sérieusement. Cela suppose que les membres prennent leur responsabilité à cœur et qu'ils appuient les projets de réforme.
- Les organisations sportives ayant leur siège en Suisse, qu'elles soient des sociétés de capitaux, des coopératives, des associations ou des fondations, sont en principe soumises à l'impôt fédéral direct (l'art. 71 LIFD prévoit un taux préférentiel pour les associations et les fondations). L'art. 56, let. g, LIFD permet d'exonérer de l'impôt les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts. L'art. 23, al. 1, let. f, LHID prévoit un motif d'exonération similaire à celui visé à l'art. 56, let. g, LIFD pour l'impôt direct prélevé par les cantons et les communes, à la différence près que la disposition porte également sur le capital, en sus du bénéfice.

Les commentaires ci-dessus montrent que le législateur s'efforce d'élaborer des règles qui soient applicables aux différentes formes juridiques, notamment en soumettant les associations dépassant une certaine taille à des règles semblables ou identiques à celles appliquées aux sociétés de capitaux du CO. Il ne subsiste pratiquement plus de marge de manœuvre pour renforcer, via une disposition spéciale dérivée du droit de la société anonyme, les conditions applicables aux organisations sportives internationales.