

Régime des impatriés : détermination de la rémunération de référence applicable à un footballeur professionnel

Février 2026

CAA Marseille, 3eme chambre, n° 24MA02687

Le régime fiscal des impatriés prévu à l'article 155B du code général des impôts (CGI) est un régime de faveur ouvert notamment aux contribuables recrutés depuis l'étranger. Il est un instrument d'attractivité des clubs de football français dans le cadre du recrutement de joueurs étrangers. Son application demeure toutefois subordonnée au respect rigoureux de conditions strictement encadrées, dont la méconnaissance est susceptible d'entraîner une remise en cause par l'administration fiscale.

Une décision récente de la cour administrative d'appel de Marseille offre, à cet égard, une illustration particulièrement éclairante des exigences probatoires pesant tant sur les clubs que sur les joueurs s'agissant de la justification de la « rémunération de référence ».

Le régime des impatriés prévu par l'article 155B du CGI

Pour rappel, l'article 155 B du CGI prévoit, sous conditions, une exonération d'impôt

sur le revenu sur les éléments de rémunération directement liés à l'impatriation ou, sur option, une exonération forfaitaire égale à 30 % de la rémunération. Le bénéfice de ce régime est subordonné, notamment, à la condition que le contribuable n'ait pas été fiscalement domicilié en France au cours des cinq années précédant sa prise de fonctions et qu'il soit fiscalement domicilié en France au titre de l'année considérée.

L'exonération est subordonnée à la condition que la rémunération de l'impatrié soumise à l'impôt sur le revenu soit au moins égale à celle perçue au titre de fonctions analogues dans la même entreprise ou, à défaut, dans des entreprises similaires établies en France (i.e. « **rémunération de référence** »). A défaut, la différence entre la rémunération nette de la prime d'impatriation et la rémunération de référence est réintégrée à la rémunération imposable.

Les contribuables bénéficiant du régime doivent être en mesure de justifier par tous moyens du salaire de référence applicable dans leur situation.

A cet effet, ils peuvent notamment produire une attestation de leur employeur précisant la méthode selon laquelle il a déterminé la rémunération de référence. L'employeur doit disposer d'éléments précis et justifiés lesquels doivent pouvoir être produits à la demande du service des impôts dans le cadre de l'exercice de son pouvoir de contrôle. En l'absence de cette attestation ou, le cas échéant, faute de réponses aux demandes de l'administration, la personne impatriée ne peut bénéficier de ces assouplissements. A noter que la comparaison s'effectue sur des rémunérations annuelles imposables nettes.

C'est sur les éléments de preuves associés à la détermination de la rémunération de référence que la présente décision apporte un éclairage.

Faits

Le joueur entendait bénéficier du régime des impatriés en optant pour l'exonération forfaitaire au taux de 30%.

Afin de justifier de sa rémunération de référence, il fournissait une attestation employeur jugée insuffisante en première instance au motif qu'elle était rédigée au conditionnel et faisait référence à une rémunération brute, sans précisions quant à la période concernée, aux modalités de calculs ainsi qu'aux postes occupés par les joueurs auxquels elle serait susceptible de s'appliquer.

Il fournissait également des coupures de presse spécialisée faisant état

d'estimations mensuelles de la rémunération de joueurs du club dont la sienne.

En appel, le contribuable produisait des éléments complémentaires émanant du club, sous forme d'attestations, ainsi qu'un extrait anonymisé de déclarations sociales nominatives (DSN) concernant des joueurs évoluant au même poste.

Décision

Au vu des éléments produits, la cour retient que le contribuable établit que sa rémunération perçue au titre de l'année 2017 n'était pas inférieure à celle de salariés occupants, au sein du club, des fonctions analogues.

En effet, les attestations fournies en appel s'appuient sur des éléments de rémunérations nettes (DSN) versés à trois attaquants sur la même période pour un montant inférieur à la rémunération perçue par le contribuable. Bien que les données DSN soient anonymisées, l'employeur confirme qu'elles sont afférentes à des joueurs évoluant au poste d'attaquant sur la saison concernée. Par ailleurs, la cour constate qu'au cours de cette période, le club comptait, en effet, dans son effectif, quatre attaquants titulaires dont le contribuable. Les éléments communiqués sont par ailleurs conformes aux estimations publiées par la presse spécialisée, et fournies au débat, qui faisait apparaître pour le contribuable une rémunération sensiblement supérieure à celle des autres joueurs du club, y compris celles des autres attaquants.

Cette décision rappelle la nécessité pour les clubs de documenter clairement les modalités de détermination de la rémunération de référence dès lors qu'un joueur entend bénéficier du régime des

impatriés. La rémunération de référence doit porter sur des joueurs d'expérience comparable occupant un poste analogue.

Grant Thornton Société d'avocats accompagne les sportifs professionnels et les clubs dans la gestion des problématiques fiscales et juridiques spécifiques à leur activité.

Contacts



Anne Frede

Avocat, Associée

T +33 1 41 16 27 11

E AFrede@avocats-gt.com



Clervie Corvoisier

Avocat, Senior Manager

T +33 1 41 16 27 04

E CCorvoisier@avocats-gt.com



Lamia Mahrouk

Avocat

T +33 1 41 16 27 01

E LMahrouk@avocats-gt.com

Notre équipe spécialisée dans la gestion des problématiques fiscales et juridiques des sportifs :



Anne Frede

Avocat, Associée

T +33 1 41 16 27 11

E AFrede@avocats-gt.com



Clervie Corvoisier

Avocat, Senior Manager

T +33 1 41 16 27 04

E CCorvoisier@avocats-gt.com



Aurélie Carrara

Avocat, Associée

T +33 4 72 21 39 63

E Aurelie.Carrara@akilys-avocats-gt.com



Anthony Lathuille-Nicollet

Avocat, Directeur

T +33 4 72 21 39 42

E Anthony.Lathuille@akilys-avocats-gt.com



[Se désinscrire](#) | [Politique de protection des données personnelles](#)

À propos de Grant Thornton Société d'Avocats

Grant Thornton Société d'Avocats accompagne ses clients dans toutes leurs opérations stratégiques, que ce soit dans un contexte national ou international, grâce à une expertise pluridisciplinaire reconnue dans tous les domaines du droit des affaires.

NOTE : Cette note d'alerte est de nature générale et aucune décision ne devrait être prise sans davantage de conseil. Grant Thornton Société d'Avocats n'assume aucune responsabilité légale concernant les conséquences de toute décision ou de toute mesure prise en raison de l'information ci-dessus. Vous êtes encouragés à demander un avis professionnel. Nous serions heureux de discuter avec vous de l'application particulière des changements à vos propres cas

Grant Thornton Société d'Avocats

29, rue du Pont
92200 – Neuilly-sur-Seine
France

www.avocats-gt.com

T : +33 (0)1 41 16 27 27

F : +33 (0)1 41 16 27 28

E : contact@avocats-gt.com

Bureau de Lyon

Cité Internationale
44 quai Charles de Gaulle
69463 Lyon
T : +33 4 72 13 11 11

Bureau de Toulouse

62, rue de Metz
31000 Toulouse
Tel : +33 5 62 71 94 08

Bureau de Lille

91, rue Nationale
59045 – Lille, France
T : +33 3 20 30 26 26

Bureau de Valence

19B, avenue des Langories
26000 Valence
T : +33 4 28 99 10 60

