
Bénéfice de l'exonération forfaitaire de 30 % de la prime d'impatriation prévue par les dispositions du 1° du I de l'article 155 B du code général des impôts : le cas d'un joueur de football professionnel

🔗 <https://publications-prairial.fr/amarsada/index.php?id=1013>

Référence électronique

« Bénéfice de l'exonération forfaitaire de 30 % de la prime d'impatriation prévue par les dispositions du 1° du I de l'article 155 B du code général des impôts : le cas d'un joueur de football professionnel », *Amarsada* [En ligne], 2026/2, mis en ligne le 20 juillet 2026, consulté le 27 octobre 2026. URL : <https://publications-prairial.fr/amarsada/index.php?id=1013>

Droits d'auteur

CC BY-NC-SA 4.0

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Marseille, 1re – N° 24MA02687 – 18 décembre 2025

TEXTES

Résumé

Conclusions du rapporteur public (Didier URY)

RÉSUMÉ

Droits d'auteur

CC BY-NC-SA 4.0

- 1 Les autres conditions n'étant pas en débat, la cour avait à se prononcer sur le niveau de rémunération du contribuable, rémunération qui doit, en application du 3^e alinéa du 1 du I de l'article 155 B du code général des impôts, être égale ou supérieure, après abattement de 30 %, « à la rémunération versée au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou, à défaut, dans des entreprises similaires établies en France ».
- 2 En l'espèce, le contribuable, imposé conformément aux termes de sa déclaration, qui ne faisait pas mention de cette exonération, supportait la charge de la preuve.
- 3 S'agissant d'un joueur de football, la rémunération doit être appréciée par rapport à celle de joueur exerçant des fonctions comparables, à savoir attaquant, défenseur ou gardien.
- 4 La cour précise qu'il doit également être tenu compte de la qualité de titulaire ou de remplaçant.
- 5 La cour juge que les pièces nouvelles produites en cause d'appel par le contribuable (un extrait anonymisé des déclarations sociales nominatives 2017 de trois joueurs identifiés par leur matricule et une nouvelle attestation établie le 24 octobre 2014 par l'OGC Nice indiquant la rémunération brute annuelle moyenne versée à trois salariés identifiés par leurs numéros de matricule au titre de fonctions analogues -joueur professionnel – attaquant), associées notamment à des données issues de la presse spécialisée, permettent

de démontrer, en l'absence d'éléments contraires suffisants apportés par l'administration fiscale, que M. A était, au titre de l'année 2017, l'attaquant titulaire le mieux rémunéré de l'Olympique Gymnaste Club (OGC) Nice et que sa rémunération, après abattement, était significativement supérieure à celle des trois autres attaquants titulaires du club.

- 6 Cet arrêt apporte ainsi un éclairage sur ce qui est attendu d'un contribuable qui supporte la charge de la preuve : il ne s'agit pas, pour l'intéressé, d'apporter une preuve absolue, mais de faire état, en fonctions des moyens qui sont les siens, d'éléments convergents et suffisamment probants.

CONCLUSIONS DU RAPPORTEUR PUBLIC

Didier URY

Rapporteur public

Droits d'auteur

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

- 1 M. A, de nationalité italienne, est un joueur de football professionnel, plus précisément un attaquant, qui a été recruté par l'Olympique Gymnaste Club de Nice, en abrégé « OGC Nice », à compter du 31 août 2016. Il y est resté jusqu'en janvier 2019, pour être ensuite transféré à l'Olympique de Marseille. Il a été assujetti à l'impôt sur le revenu de l'année 2017 conformément aux éléments qu'il a porté dans sa déclaration d'ensemble des revenus, soit un revenu déclaré de 6 769 677 euros, pour une imposition de 3 264 739 euros. Il a déposé deux réclamations tendant à solliciter le bénéfice du régime forfaitaire des impatriés prévu à l'article 155 B du code général des impôts (CGI), soit une exonération de 30 % de ses revenus équivalant à une prime d'impatriation de 2 030 903 euros, aboutissant selon lui à un dégrèvement de la somme de 913 906 euros. La première réclamation a été rejetée pour défaut de justificatifs, et la seconde au motif qu'il n'entrait pas dans les prévisions du régime de faveur demandé. Il relève appel du jugement du 27 juin 2024 (n° 2103756) par lequel le tribunal administratif de Nice a rejeté sa demande en réduction de la cotisation d'impôt à laquelle il a été assujetti au titre de l'année 2017.
- 2 Le régime des impatriés vise à favoriser la mobilité professionnelle temporaire en France depuis l'étranger de cadres et salariés à haut potentiel, en leur accordant un régime fiscal avantageux d'exonération totale ou partielle de certains éléments de leur revenu. Le I de l'article 154 B dispose que le bénéfice de l'exonération d'imposition forfaitaire de 30 % de leur rémunération directement liée à cette situation, est réservé aux personnes recrutées directement à l'étranger par une entreprise établie en France, pour une durée limitée, et qui n'ont pas eu de domicile fiscal en France lors

des cinq années qui précèdent leur installation en France. La personne en mobilité interne à sa société ou au même groupe en est exclue parce qu'elle n'est pas réputée être « appelé(e) de l'étranger »¹, et l'exonération s'applique à l'ensemble de la rémunération imposable, y compris et notamment aux indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail².

- 3 En l'espèce, il est constant que M. A n'était pas résident fiscal français pendant les cinq années précédant son installation en France. Le seul point litigieux porte sur le respect de la condition posée par le dernier alinéa du I de l'article 155 qui dispose que

« Si la part de la rémunération soumise à l'impôt sur le revenu en application du présent I est inférieure à la rémunération versée au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou, à défaut, dans des entreprises similaires établies en France, la différence est réintégrée dans les bases imposables de l'intéressé ».

- 4 M. A ayant été imposé conformément aux éléments de sa déclaration souscrite dans le délai légal, il lui incombe d'établir le caractère exagéré de l'imposition en résultant.
- 5 La rémunération de référence est faite par comparaison avec celles perçues par un ou plusieurs salariés de l'entreprise ou d'une entreprise similaire l'année civile au cours de laquelle le régime préférentiel est revendiqué (éventuellement ajustée au *prorata temporis*), exerçant des fonctions analogues au contribuable. Pour déterminer la rémunération dite de référence, il convient de sélectionner des termes de comparaison pertinents, sachant que c'est toujours au contribuable de justifier du respect de la condition. La comparaison s'effectue en pratique avec les rémunérations portées par l'employeur dans la déclaration annuelle des données sociales (DADS) ou la déclaration sociale nominative (DSN), correspondant au montant net des rémunérations imposables selon les règles applicables aux traitements et salaires, ou au bénéfice d'une attestation de l'employeur. La charge de la preuve que la part de la rémunération demeurant imposable à l'impôt sur le revenu après abattement de 30 % serait au moins égale à la rémunération versée à des joueurs exerçant des fonctions analogues au

sein du club, ou à défaut d'autres entreprises similaires établies en France pèse sur le demandeur³.

- 6 Sur ce point, la cour administrative d'appel de Paris a jugé que la rémunération d'un milieu de terrain, en l'occurrence M. B, devait être comparée à celles de joueurs occupant le même poste, et non pas à des défenseurs ou à des attaquants, qui ne peuvent être regardés comme exerçant des fonctions analogues à celles des joueurs exerçant comme milieux de terrain au sens des dispositions de l'article 155 B du code général des impôts⁴.
- 7 Au cas particulier, comme déjà dit, M. A est attaquant, et vous avez au dossier deux articles du célèbre magazine sportif « L'Équipe » qui expose des estimations des salaires de plusieurs joueurs de l'OGC Nice, dont certains ne sont pas des attaquants, notamment C et D, sachant que M. A serait le mieux payé avec un salaire mensuel de 450 000 euros, le second arrivant avec un revenu de seulement, pourrait-on dire, 250 000 euros. Les premiers juges ont estimé, à juste raison nous semble-t-il, que ces éléments journalistiques étaient à eux seuls insuffisants pour acquérir la certitude que la rémunération de l'intéressé après exonération était supérieure à celles de joueurs du même club au même poste, même s'il s'agit d'une information intéressante. Il en allait de même de l'attestation du 8 juin 2018 émanant de l'OGC Nice stipulant que la rémunération brute annuelle qui pourrait être versée à un footballeur pour la fonction occupée par M. A pourrait s'élever à 2 000 000 d'euros, qui par son caractère évasif ne permet pas de fixer avec précision la rémunération de référence. Par contre vous avez la certitude que M. A perçoit un salaire mensuel de 405 000 euros.
- 8 En appel, les éléments de preuve que la rémunération de M. A soumise à l'impôt sur le revenu soit au moins égale à celle perçue au titre de fonctions analogues dans son club, ou à défaut à des clubs équivalents sont plus étoffés, puisque vous avez en main un extrait anonymisé des déclarations sociales nominatives de l'année 2017 de trois joueurs identifiés par leur matricule, et une nouvelle attestation du 24 octobre 2014 de l'OGC Nice indiquant que les salariés concernés sont des attaquants, accompagné d'un tableau récapitulatif faisant apparaître une moyenne de rémunération brute de ces trois joueurs de 1 008 118 euros, soit 924 470 euros en net. Il doit vous être

précisé qu'au stade de l'instruction de la réclamation préalable l'OGC Nice n'avait pas souhaité transmettre des informations de cette nature au fisc par l'intermédiaire de M. A pour des raisons de confidentialité, certainement pour ne pas courir le risque de divulgation d'informations sensibles sur la valeur estimée de ses joueurs, ce qui pourrait blesser la susceptibilité de certains moins bien payés que d'autres, ou au contraire, gonfler l'orgueil des mieux rémunérés, ce qui dans tous les cas pourrait causer de graves dommages à l'amour propre des divas du tapis vert, et contribuerait à gâcher leurs prestations sur le terrain. Le mutisme du club sur l'identité des joueurs est donc compréhensible.

- 9 Le ministre fait valoir que ces documents qui ne mentionnent pas les noms des joueurs ne permettent pas de s'assurer qu'ils sont attaquants, outre que la seconde attestation du club mentionne un montant différent de la première, et qu'il n'est pas démontré que d'autres joueurs n'occupant pas le poste d'attaquant soient mieux payés que M. A. Toutefois, le fisc peut avoir facilement accès aux déclarations sociales nominatives de l'année 2017 pour s'assurer des dires de M. A, outre que nous savons que dans l'immense majorité des cas, ce sont les attaquants qui sont les mieux payés dans un club, puisque ce sont eux qui font le spectacle en marquant des buts.
- 10 En outre, vous avez au dossier une information tirée du magazine « l'Équipe » qui indique que les clubs peuvent recruter un joueur pour plus cher que sa valeur du moment pour le valoriser à travers ses matchs et le revendre ensuite avec un gain substantiel au mercato, dans l'idée de faire du profit sur ce joueur, et « L'Équipe » vous apprend que cela a été le cas pour M. A. Vous savez également que sur l'année 2017 il n'y avait, outre M. A, que trois attaquants titulaires, et même si les contrats sont établis à cheval sur deux années, M. A vous produit son contrat de joueur qui confirme sa rémunération de 405 000 euros mensuelle sur une année.
- 11 Au vu de tous ces éléments, il nous semble que vous disposez d'un faisceau d'indices qui convergent tous pour démontrer que M. A était le joueur le mieux payé de l'OGC Nice, et ce d'une manière substantielle. Vous pouvez donc lui accorder la décharge sollicitée, et 2 000 euros de frais de procès. Par ailleurs, les conclusions de M. A visant au remboursement de la somme sollicitée en dégrèvement et

le paiement des intérêts moratoires correspondants sont irrecevables, faute d'un litige né et actuel avec le comptable, ce dont vous avez informé les parties.

- 12 Par ces motifs, nous concluons, à l'annulation du jugement du tribunal administratif de Nice du 27 juin 2024, à la réduction de la base imposable de M. A à l'impôt sur le revenu de l'année 2017 de 30 %, et à la décharge de la cotisation y afférente dans cette mesure, outre le versement par l'État de la somme de 2 000 euros de frais de procès, et au rejet du surplus de la requête.

NOTES

- 1 CE, 22 décembre 2022, M. E, n° 427536.
- 2 CE, 4 octobre 2023, M. F, n° 466714.
- 3 CAA, Bordeaux, 23 novembre 2020, M. G, n° 18BX04507.
- 4 CAA Paris, 16 mars 2021, M. B, n° 19PA00956, RJF 7/21, n° 715, concl. A. Stolz-Valette.

INDEX

Mots-clés

prime d'impatriation, exonération forfaitaire

Rubriques

Fiscalité