

## Impact de la loi sur la modernisation de l'économie sur le régime des impatriés

La Loi de modernisation de l'économie (LME) votée par l'Assemblée Nationale et le Sénat respectivement le 17 juin 2008 et le 23 juillet 2008 intègre un volet qui a vocation à renforcer l'attractivité du territoire notamment en améliorant le régime fiscal des impatriés à travers l'article 121 de ladite loi.

**Vous trouverez ci-après une synthèse des éléments réformés. Cette nouvelle réforme a un impact important sur la rémunération des joueurs recrutés à l'étranger.**

### **I- Rappel du principe**

L'article 81 B-1 du CGI exonère d'impôt sur le revenu les suppléments de rémunération ("prime d'impatriation") accordés aux personnes de nationalité française ou étrangère qui, n'ayant pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédentes, viennent y exercer temporairement une activité salariée.

Le principe de base est que pendant six années civiles, la rémunération perçue par les *impatriés* n'est imposable qu'à concurrence de celle qu'ils auraient perçue s'ils n'étaient pas venus de l'étranger en France pour y exercer leur activité.

Si l'objet ou l'emploi réel de la prime d'impatriation n'a pas à être justifié, le montant de l'exonération s'apprécie toutefois par différence avec le salaire versé « *au titre de fonctions analogues dans la même entreprise ou, à défaut, dans des entreprises similaires établies en France* » (mécanisme dit de la *clause anti-abus*).

En outre, depuis le 1er janvier 2005, les *impatriés* peuvent, sur option, être également exonérés sur la fraction de leur rémunération se rapportant à leur activité exercée à l'étranger, laquelle ne peut en tout état de cause excéder 20 % de la rémunération imposable (c'est-à-dire hors prime d'impatriation exonérée) s'ils justifient que celle-ci résulte de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur. Notons que cela pourrait par exemple être le cas des tournées estivales promotionnelles ou des déplacements réalisés lors des différentes compétitions européennes.

### **II- Application des impatriés aux joueurs de football**

En matière de football, la difficulté est de faire reconnaître par l'administration fiscale que les joueurs de football pouvaient bénéficier de ce régime dans le cadre d'un transfert. En effet, selon les termes de l'ancien dispositif, l'initiative de l'impatriation en France reposait sur l'employeur étranger qui devait en

effet « appeler » son salarié à occuper un emploi dans une entreprise française pendant une période limitée. En outre, selon la circulaire administrative, l'employeur d'origine devrait posséder, à la date du transfert, un lien capitalistique, juridique, commercial, etc, avec l'entreprise française d'arrivée. Si tous les éléments du transfert répondaient à ces conditions, l'interprétation de certaines administrations fiscales locales pouvait sembler différente.

### **III- Les nouveautés liées à la Loi de Modernisation de l'Economie (LME)**

La LME apporte des changements notables en faveur des salariés prenant leur fonction en France à compter du 1er janvier 2008. Elle va faciliter grandement l'application de ce régime aux footballeurs.

#### **1- Ouverture aux salariés recrutés directement à l'étranger**

Sous l'empire du nouveau dispositif, la sécurité juridique des clubs s'avère être renforcée dès lors qu'il est expressément prévu que **le salarié peut être directement recruté par une entreprise française n'ayant pas de lien avec l'entreprise étrangère où celui-ci était employé préalablement.**

A titre pratique, il convient donc de considérer que le nouveau régime des impatriés s'applique désormais aux joueurs libres, prêtés ou transférés dès lors qu'ils n'ont pas été résidents fiscaux de France depuis au moins 5 ans.

Le régime s'applique aussi aux personnes qui n'ont pas une activité professionnelle salariée. Mais cela ne concerne pas de prime abord le football.

#### **2- Une double limitation :**

La loi énonce : « Art. 81 C. - I. - 1. *Les salariés et les personnes mentionnées aux 1°, 2° et 3° du b de l'article 80 ter appelés de l'étranger à occuper un emploi dans une entreprise établie en France pendant une période limitée ne sont pas soumis à l'impôt à raison des éléments de leur rémunération directement liés à cette situation ou, sur option, et pour les salariés et personnes autres que ceux appelés par une entreprise établie dans un autre État, à hauteur de 30 % de leur rémunération* »

Puis «*La fraction de la rémunération exonérée conformément (...) ne peut excéder 50 % de la rémunération totale* »

##### **a- Une limitation à 30 % de la rémunération**

Seule 30 % de la rémunération peut bénéficier d'une exonération fiscale et le nouveau dispositif instaure un plafonnement de l'exonération à 50 % de la rémunération totale, **ce qui revient en fait à faire bénéficier aux joueurs impatriés d'un attractif taux marginal d'imposition sur les revenus qui s'élève à 20 % (au lieu de 40 % pour les autres joueurs nationaux).**

**Le seuil de 30 % concerne le salaire versé directement. Les 50 % concernent l'ensemble des revenus dits actifs.**

En effet, la rémunération versée en France au titre du régime des impatriés peut être exonérée à hauteur de 30 % de la rémunération totale. Cependant elle reste soumise aux divers prélèvements sociaux mais bénéficie du droit d'image collective.

Les revenus perçus pour une activité effectuée à l'étranger pour le compte de l'employeur peuvent être exonérés totalement (type primes de la ligue des champions).

**La limite est que les revenus exonérés ne peuvent pas dépasser 50 % de la rémunération totale.**

#### **b- Limitation des revenus passifs**

**Les revenus passifs versés de l'étranger peuvent être exonérés à 50 %.** En effet, le législateur prévoit l'exonération pendant les 5 premières années de résidence en France à hauteur de 50% des « revenus passifs » étrangers de l'*impatrié* (c'est-à-dire les revenus de placements financiers, les droits d'auteur et les redevances) dont le paiement est assuré par un établissement payeur situé dans un pays étranger ayant conclu avec la France une convention fiscale assortie d'une clause d'assistance administrative.

Malgré ces diverses limitations, les modifications du régime **sont fiscalement très intéressantes comme le montre l'exemple suivant.** Ce régime est d'ailleurs plus intéressant que l'ancien car il applique automatiquement une décote forfaitaire de 30 % de la rémunération imposable.

### **IV Exemples**

#### **Exemple 1 :**

Soit un joueur cible brésilien célibataire qui n'a jamais été imposé en France. Un club français souhaite le recruter en lui offrant une rémunération brute annuelle de 500 K€ (soit un équivalent de 285 K€ annuel net / net).

#### **1) Impact hors application régime des impatriés :**

Salaire brut : 500 K€ (soit un salaire chargé d'environ 605 K€)

Impôt sur le revenu : 171 K€

Revenu net / net (après charges sociales et IRPP) : 285 K€

#### **Impact après application du régime des impatriés (Exonération fiscale de 30% du salaire)**

Salaire brut : 413 K€ (soit un salaire chargé de 500 K€)

Impôt sur le revenu : 92 K€

Revenu net / net (après charges sociales et IRPP) : 285 K€

Ainsi si un club veut verser à un joueur une rémunération nette / nette annuelle de 285 K€, l'application des impatriés permet au club une économie estimée annuelle de 105 K€ (droit d'image inclus).

## Exemple 2 :

Soit un joueur espagnol, marié et trois enfants qui pourrait être recruté par un club français sur une base de salaire net / net de 1.500.000 € par an.

### Impact hors application régime des impatriés :

- Montant du salaire brut : 2.680 K€
- Coût chargé pour le club : 3.300 K€
- Montant de l'IRPP du joueur : 990 K€
- Revenu net / net : 1.500 K€

### Impact après application du régime impatriés :

- Montant du salaire brut : 2.200 K€  
dont prime d'impatriation : 660 K€
- Coût chargé pour le club : 2.700 K€
- Montant de l'IRPP du joueur : 550 K€
- Revenu net / net : 1.500 K€

L'application du régime des impatriés permet au club de réaliser une économie de 600 K€ annuels.

### **Explications de l'économie réalisée par le club**

Dans le cadre d'une négociation entre un club et un joueur sur la base d'un salaire net d'impôt le club doit prendre en compte l'impôt sur le revenu payable par le joueur. Avec le régime des impatriés une partie de la rémunération du joueur n'est pas soumise à l'impôt sur le revenu. Le club n'a plus alors à prendre en compte la charge fiscale sur la partie de cette rémunération. Cette somme non imposable reste par contre soumise aux prélèvements sociaux mais bénéficie du droit d'image. Nous restons à votre disposition si nécessaire pour une explication de ces calculs.

### **Conclusion**

Il s'agit d'une première synthèse de l'application de la réforme. Le régime des impatriés est très intéressant. Cependant il demande une bonne préparation. Nous restons à votre disposition pour toutes questions complémentaires.