



L.I.R. – n° 95/2

**Objet : Encadrement fiscal des dépenses et charges en relation avec
l'embauchage sur le marché international de salariés**

Sommaire :

1. Introduction
2. Champ d'application
 - 2.1. Conditions supplémentaires tenant
 - 2.1.1. au salarié en cas de détachement
 - 2.1.2. au salarié en cas de recrutement
 - 2.1.3. à l'employeur
 - 2.2. Conditions qui gouvernent le nouvel emploi salarial au Luxembourg
3. Dépenses et charges
 - 3.1. Dépenses et charges non répétitives entraînées par le déménagement
 - 3.2. Dépenses et charges répétitives entraînées par le déménagement
 - 3.2.1. Frais liés au déménagement
 - 3.2.2. Frais de scolarisation des enfants
 - 3.2.3. Indemnité forfaitaire pour certaines autres dépenses répétitives
4. Traitement fiscal des dépenses et charges
5. Durée du régime
6. Procédure

¹ La présente circulaire remplace la circulaire L.I.R. n° 95/2 du 21 mai 2013 à compter du 1^{er} janvier 2014.

1. Introduction

Afin de garder une longueur d'avance sur leurs concurrents et afin de développer des produits et technologies innovants, les grandes entreprises ont de plus en plus besoin de compléter leur personnel par quelques personnes hautement compétentes et disposant de connaissances approfondies dans certains secteurs spécifiques. Ces personnes ne peuvent en règle générale pas être recrutées sur le marché national ou sur celui de la Grande Région, mais l'employeur les cherche sur le marché mondial en vue de leur embauchage.

Pour attirer les spécialistes requis et les encourager à s'installer au Luxembourg, les employeurs sont dans l'obligation de prendre à leur charge une large partie des frais de la personne engagée. La présente circulaire a pour objet d'encadrer, au niveau de l'impôt sur le revenu, les dépenses et charges que l'entreprise assume dans le cadre de l'embauchage sur le marché international de salariés qualifiés et spécialisés. On appelle également l'impatriation qui consiste pour une entreprise à faire venir des collaborateurs étrangers au Luxembourg, pour répondre à un besoin de compétence et de main d'œuvre.

2. Champ d'application

Par impatrié, il y a lieu d'entendre :

- le salarié qui, travaillant habituellement à l'étranger, est détaché d'une entreprise d'un groupe international située hors du Luxembourg pour exercer une activité salariée dans une entreprise indigène appartenant au même groupe international ;
- le salarié directement recruté à l'étranger par une entreprise indigène ou par une entreprise établie dans un autre Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen, pour exercer une activité salariée dans l'entreprise,

pour autant qu'il remplit les conditions suivantes :

- il doit remplir les conditions de contribuable résident ;
- il ne doit ni avoir été fiscalement domicilié au Luxembourg, ni avoir habité à une distance inférieure à 150 km de la frontière, ni y avoir été soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques du chef de revenus professionnels, au cours des 5 années d'imposition précédant celle de son entrée en service au Luxembourg.

Quant à l'entreprise indigène, elle doit occuper ou s'engager à occuper à moyen terme au moins 20 salariés travaillant à temps plein.

La présente circulaire ne s'applique pas aux salariés embauchés sur la base d'un contrat de mise à disposition par un entrepreneur de travail intérimaire ou dans le cadre du prêt de main-d'œuvre.

2.1. Conditions supplémentaires tenant

2.1.1. au salarié en cas de détachement

Les conditions suivantes doivent être remplies :

- le salarié détaché doit justifier d'une ancienneté d'au moins 5 ans dans le groupe international ou avoir acquis une expérience professionnelle spécialisée d'au moins 5 ans dans le secteur concerné ;
- une relation de travail doit exister entre l'entreprise d'envoi et le salarié pendant la période de détachement ;
- l'affectation temporaire du salarié détaché doit être assortie d'un droit de retour à l'établissement détachant à l'issue de la période de détachement ;
- un contrat relatif au détachement du salarié, conclu entre l'entreprise d'envoi et l'entreprise indigène, doit exister ;

2.1.2. au salarié en cas de recrutement

- le salarié doit avoir acquis une spécialisation approfondie dans un secteur ou une profession caractérisés par des difficultés de recrutement au Luxembourg ;

2.1.3. à l'employeur

- le nombre des salariés hautement qualifiés ne peut dépasser 30% de l'effectif total (emplois à temps plein) de l'entreprise. Cette condition n'est pas exigée pour les entreprises qui existent depuis moins de 10 ans.

2.2. Conditions qui gouvernent le nouvel emploi salarial au Luxembourg

- l'impatrié doit exercer son activité professionnelle à titre principal ;
- l'impatrié doit toucher une rémunération annuelle fixe au moins égale à 50.000 euros. La rémunération fixe à prendre en considération est le montant brut avant incorporation des avantages en espèces et en nature ;

- l'impatrié ne doit pas remplacer d'autre(s) salarié(s) non visé(s) par la présente circulaire ;
- l'impatrié doit mettre ses connaissances spéciales et son savoir-faire au profit du personnel de l'entreprise.

3. Dépenses et charges

Lors de leur affectation au Luxembourg, les impatriés visés par la présente circulaire sont confrontés à de nombreuses charges financières, auxquelles ils ne peuvent se soustraire du fait de leur situation partagée entre l'Etat d'accueil et l'Etat de leur ancienne résidence habituelle. Afin de contrecarrer les difficultés financières que vont rencontrer les impatriés dans l'Etat d'accueil, les employeurs se voient obligés de prendre à leur charge la majeure partie des coûts générés par le déménagement du personnel engagé.

De ce chef, ne rentre dans le champ d'application de la présente circulaire que l'excédent des frais liés au déménagement du salarié sur les frais qu'il aurait dû assumer s'il était resté dans son Etat d'origine.

Dans cet ordre d'idées, sont considérés comme charges de déménagement les frais et dépenses suivants pris en charge par l'employeur, pour autant que les sommes exposées ne dépassent pas un montant raisonnable.

3.1. Dépenses et charges non répétitives entraînées par le déménagement

Les charges suivantes ne sont prises en compte que si elles sont occasionnées par le déménagement transfrontalier au Luxembourg :

- les frais de déménagement pour transférer le domicile de l'impatrié

les frais de déménagement admissibles sont les frais de déplacement du salarié lui-même, de son conjoint ou partenaire et des enfants de son ménage, y compris les frais de logement pendant le trajet, les frais de démontage, d'emballage, de chargement, de transport, de déchargement, de déballage et de montage du mobilier appartenant au salarié ou à un membre de sa famille, ainsi que les dépenses de transformateurs ou adaptateurs pour les appareils électroménagers étrangers. Ne sont pas visés les frais de vente ou de résiliation du contrat de bail de l'ancienne résidence, ainsi que les frais de déplacement à la recherche d'un nouveau logement ;

- les frais pour l'aménagement d'un logement au Luxembourg

les frais d'aménagement du logement admissibles sont les frais portant sur l'achat de meubles, d'appareils électroménagers aux normes locales, tels que le lave-vaisselle, le lave-linge, le sèche-linge ;

- les frais de voyage à la suite de circonstances spéciales (naissance, mariage, décès d'un membre de la famille)

les frais admissibles sont les frais de déplacement ;

- les frais de retour définitif dans l'Etat d'origine à l'issue de l'affectation de l'impatrié, y compris les frais occasionnés par le déménagement.

3.2. Dépenses et charges répétitives entraînées par le déménagement

Les charges suivantes ne sont prises en compte que si elles font suite à un déménagement transfrontalier au Luxembourg :

3.2.1. Frais liés au déménagement

- les frais de logement de la résidence au Luxembourg

Sous réserve que l'ancienne résidence habituelle de l'impatrié reste maintenue dans son Etat d'origine, les frais de logement admissibles sont le loyer, les frais de chauffage, de gaz, d'électricité, d'eau, d'ascenseur, les taxes et impôts connexes. Ne sont pas visés les frais d'entretien et de nettoyage ni de la nouvelle résidence, ni de la résidence maintenue dans l'Etat d'origine.

Si l'impatrié ne maintient pas son ancienne résidence habituelle dans son Etat d'origine, les frais admissibles ne comprennent que le différentiel du coût du logement, à savoir le surcroît desdits frais de logement entre le Luxembourg et l'Etat d'origine ;

- les frais d'un voyage annuel entre le Luxembourg et l'Etat d'origine pour le salarié lui-même, son conjoint ou partenaire et les enfants de son ménage

les frais admissibles sont les frais de déplacement ;

- l'égalisation fiscale des impôts indigènes (« tax equalisation »)

en vue de compenser le différentiel de la charge fiscale entre le Luxembourg et l'Etat d'origine.

Les charges répétitives de la présente section ne peuvent dépasser ni 50.000 euros par année, ni 30% du total annuel des rémunérations fixes de l'impatrié. Lorsque l'impatrié partage un domicile ou une résidence commun avec son conjoint ou partenaire, la limite de 50.000 euros est portée à 80.000 euros.

3.2.2. Frais de scolarisation des enfants

- les frais supplémentaires de scolarité pour l'enseignement des enfants de l'impatrié, de son conjoint ou partenaire, lorsqu'ils déménagent avec leurs père et mère ou l'un d'eux et qu'ils doivent par conséquent changer d'école

les frais admissibles sont les frais de minerval imposés par l'école pour les enfants qui suivent l'enseignement fondamental et secondaire.

3.2.3. Indemnité forfaitaire pour certaines autres dépenses répétitives

- le différentiel du coût de la vie entre l'Etat d'accueil et l'Etat d'origine, ainsi que d'autres frais divers liés au déménagement non mentionnés par la présente circulaire

En vue de couvrir certains frais liés au déménagement incombant au salarié, l'employeur peut lui verser une indemnité spécifique. Cette indemnité couvre les frais du différentiel du coût de la vie entre l'Etat d'accueil et l'Etat d'origine, ainsi que les autres frais divers liés au déménagement. Ces frais sont exclusivement pris en compte à concurrence du montant forfaitaire visé ci-après.

Le montant mensuel de l'indemnité est forfaitairement fixé à 8% de la rémunération mensuelle fixe de l'impatrié, sans pouvoir dépasser le montant mensuel de 1.500 euros.

Lorsque l'impatrié partage un domicile ou une résidence commun avec son conjoint ou partenaire, les pourcentage et montant de respectivement 8% et 1.500 euros sont portés à 16% et 3.000 euros, sous réserve que le conjoint ou partenaire n'exerce pas une activité professionnelle propre.

4. Traitement fiscal des dépenses et charges

Tous les frais énumérés ci-dessus constituent des dépenses d'exploitation dans le chef de l'entreprise. Dans les conditions et limites tracées par la présente circulaire, la

prise en charge des frais et de l'indemnité forfaitaire (sub 3.2.3.) par l'employeur ne conduit pas à un revenu au sens de l'article 95 L.I.R. dans le chef de l'impatrié.

A remarquer que tant que les conditions de la présente circulaire restent réunies, il ne sera pas procédé à une évaluation de l'avantage en nature résultant de la mise à la disposition à titre gratuit ou à loyer réduit d'une habitation au salarié d'après les dispositions de la circulaire afférente à l'article 104 L.I.R.

Les éventuelles autres rémunérations en nature (mise à la disposition à titre gratuit ou à prix réduit d'une voiture au salarié que celui-ci peut utiliser pour des déplacements privés, chèques repas, subventions d'intérêts, ...) allouées à l'impatrié seront traitées conformément aux conditions de l'article 104 L.I.R. et des dispositions d'exécution y relatives.

5. Durée du régime

Le régime d'imposition applicable aux impatriés est accordé pendant toute la durée de l'affectation du salarié en question, mais tout au plus jusqu'à la fin de la 5^e année d'imposition suivant celle de l'entrée en service du salarié au Luxembourg. Le régime prend également fin lorsque l'une des conditions tenant à l'impatrié, à son emploi ou à son employeur cesse d'être remplie.

6. Procédure

Au début de chaque année (au plus tard le 31 janvier), l'employeur est tenu de communiquer par écrit une liste nominative des salariés bénéficiant de la présente mesure. Dans le cas où l'employeur non résident n'est pas obligé de procéder à la retenue à la source et à la bonification des crédits d'impôts et ne l'a pas fait sur une base volontaire, le salarié est passible de l'imposition par voie d'assiette.

Luxembourg, le 27 janvier 2014

Le Directeur des Contributions,

