



Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. n° 115/5 du 21 octobre 2021¹

L.I.R. n° 115/5

Objet: Exemption des suppléments de salaires versés aux salariés pour le travail de nuit, de dimanche et de jour férié, ainsi que pour les heures supplémentaires

1) Introduction

Les dispositions de l'article 115, numéro 11 L.I.R. relatives à l'exemption des suppléments de salaires payés pour le travail de nuit, de dimanche et de jour férié, ainsi que pour les heures supplémentaires ont été remplacées à partir de l'année d'imposition 2008 par l'article 1^{er}, 10^o de la loi du 21 décembre 2007 modifiant notamment la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (Mémorial A 2007, p. 3951).

Les limites et conditions d'application de l'article ci-avant sont fixées par le règlement grand-ducal du 21 décembre 2007 portant exécution de l'article 115, numéro 11 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après le « règlement ») (Mémorial A 2007, p. 3963).

2) Champ d'application du régime d'exemption (article 1^{er} du règlement)

Suivant l'article 1^{er} du règlement, une distinction est à faire entre les salariés tombant sous le régime du statut unique et ceux ne tombant pas sous ce régime.

- Sont visés par le régime du statut unique, notamment les salariés travaillant dans des entreprises du secteur privé.
- Les salariés ne tombant pas sous le régime du statut unique comprennent les fonctionnaires, les employés de l'Etat et les stagiaires fonctionnaires couverts par la loi modifiée du 16 avril 1979 fixant le statut général des fonctionnaires de l'Etat, les fonctionnaires, les employés communaux et les stagiaires fonctionnaires couverts par la loi modifiée du 24 décembre 1985 fixant le statut général des fonctionnaires communaux.

En outre, l'article 1^{er}, numéro 3 du règlement définit comme travail de nuit, la prestation régulière de sept heures de travail consécutives au moins dont au minimum trois heures se situent à l'intérieur d'un laps de temps compris entre vingt-deux heures du soir et six heures du matin.

¹ La présente circulaire remplace les circulaires L.I.R. n° 100 du 10 juillet 1985 et L.I.R. n° 115/5 du 20 janvier 1993.

3) Conditions régissant l'exemption des suppléments de salaires (article 2 du règlement)

Conformément à l'article 2, alinéa 1^{er} du règlement, les salaires, y compris les suppléments de salaires, doivent, pour pouvoir bénéficier de l'exemption fiscale visée à l'article 115, numéro 11 L.I.R., être alloués en dehors de la rémunération principale en raison d'un travail effectivement presté et être prévus par une disposition légale ou réglementaire, une convention collective répondant aux conditions du Chapitre Premier du Titre VI du Livre premier du Code du travail ou par tout autre contrat collectif de travail.

En vertu de l'article 2, alinéa 2, 1^{ère} phrase du règlement, aucune exemption fiscale n'est accordée dans la mesure où les suppléments de salaires résultent d'un dépassement des taux prévus par une disposition légale ou réglementaire, d'une convention collective répondant aux conditions du Chapitre Premier du Titre VI du Livre premier du Code du travail ou par tout autre contrat collectif de travail. En conséquence, la part des suppléments de salaires correspondant au dépassement des taux en question ne bénéficie pas de l'exemption fiscale.

Exemple:

Supplément de salaires prévu par la convention collective pour le travail de dimanche: 70%.

Si dans l'entreprise en cause le supplément du travail de dimanche est rémunéré au taux de 100%, la partie excédentaire du supplément (30%) par rapport aux dispositions conventionnelles reste intégralement imposable.

En outre, en vertu de l'article 2, alinéa 2, 2^e phrase du règlement, le droit à l'exemption n'est donné en cas de contrat collectif de travail ne répondant pas aux conditions du Chapitre Premier du Titre VI du Livre premier du Code du travail, que dans la mesure où les taux prévus audit contrat ne sont pas supérieurs à ceux de conventions collectives d'entreprises comparables.

Par dérogation à l'alinéa 1^{er} de l'article précité du règlement, l'alinéa 3 prévoit que les périodes d'incapacité de travail par suite de maladie, de maternité, d'accident professionnel ou de maladie professionnelle ouvrant droit à des indemnités pécuniaires visées à l'article 95a L.I.R. ou à la conservation pendant ces périodes de la rémunération en vertu d'une dispense légale ou contractuelle, sont assimilées à des périodes de travail effectivement prestées auprès de l'employeur.

Dès lors, les suppléments de salaires pour travail hors horaire de travail normal compris dans les indemnités pécuniaires de l'article 95a L.I.R. ou les salaires versés en cas de conservation légale ou contractuelle de la rémunération pendant les périodes correspondant à l'octroi des prestations pécuniaires de maladie, sont exemptés de l'impôt d'après les conditions et dans les limites des dispositions légales et réglementaires régissant l'exemption des suppléments de salaires pour travail hors horaire normal.

4) Traitement fiscal des suppléments de salaires (articles 3 à 5 du règlement)

Les suppléments de salaires sont à diviser en deux catégories différentes, à savoir:

- a) les suppléments de salaires pour travail de nuit, de dimanche et de jour férié (voir sous 4.1. ci-après),
- b) les suppléments de salaires pour heures de travail supplémentaires (voir sous 4.2. ci-après).

4.1. Exemption des suppléments de salaires pour travail de nuit, de dimanche et de jour férié (article 3 du règlement)

Dans le chef de tous les salariés, les suppléments de salaires pour travail de nuit, de dimanche et de jour férié remplissant les conditions de l'article 2 du règlement (voir point 3 de la présente circulaire) sont exempts d'impôt (article 3, alinéa 1^{er} du règlement). Cette exemption fiscale est indépendante à la fois du montant mensuel ou annuel des suppléments en cause et du revenu imposable (montant annuel des rémunérations ordinaires) du salarié concerné.

En vertu de l'article 110, numéro 1, dernière phrase L.I.R. et de l'alinéa 2 de l'article 3 du règlement, les cotisations sociales légalement obligatoires relatives aux suppléments de salaires pour travail de nuit, de dimanche et de jour férié sont déductibles en tant que dépenses spéciales.

4.2. Exemption des suppléments de salaires pour heures de travail supplémentaires (articles 4 et 5 du règlement)

Une distinction est à faire entre les salariés tombant sous le régime du statut unique (sous 4.2.1.) et ceux ne tombant pas sous ce statut (sous 4.2.2.).

4.2.1. *Salariés tombant sous le régime du statut unique (article 4 du règlement)*

Suivant l'alinéa 1^{er} de l'article 4 du règlement, une exemption fiscale intégrale s'applique aux rémunérations brutes payées (c'est-à-dire la rémunération de base et le supplément de salaire) pour les heures de travail supplémentaires.

Cependant, selon l'alinéa 2 de l'article 4 du règlement, l'exemption des rémunérations pour les heures supplémentaires ne s'applique pas aux salariés ayant la qualité de cadre supérieur.

Conformément à l'article 110, numéro 1, dernière phrase L.I.R. et suivant l'alinéa 3 de l'article 4 du règlement, les cotisations sociales légalement obligatoires grevant les suppléments de salaires pour heures de travail supplémentaires sont déductibles en tant que dépenses spéciales. Cependant, ladite déduction spéciale ne s'applique pas aux cotisations sociales légalement obligatoires dues sur les rémunérations de base allouées pour les heures de travail supplémentaires.

4.2.2. *Salariés ne tombant pas sous le régime du statut unique (article 5 du règlement)*

Suivant l'article 5, alinéa 1^{er} du règlement, les salariés ne tombant pas sous le régime du statut unique, bénéficient de l'exemption fiscale des suppléments de salaires pour heures de travail supplémentaires jusqu'à concurrence d'un plafond de 1 800 euros bruts par an.

Lorsque le plafond annuel en question est atteint, l'employeur ne peut plus exempter les suppléments de salaires pour heures de travail supplémentaires, même au cas où le seuil du plafond est atteint en tout ou en partie du fait de l'exemption accordée par un employeur au service duquel le salarié a été antérieurement. Les suppléments dépassant le plafond ci-avant sont soumis à la retenue d'impôt à la source sur les salaires.

En vertu de l'article 110, numéro 1, dernière phrase L.I.R. et suivant l'alinéa 2 de l'article 5 du règlement, les cotisations sociales légalement obligatoires dues sur les suppléments de salaires pour heures de travail supplémentaires sont déductibles en tant que dépenses spéciales.

L'alinéa 3 de l'article 5 du règlement prévoit la situation du salarié qui exerce simultanément plusieurs occupations salariées auprès de différents employeurs.

Dans ce cas, chaque employeur peut, à moins d'instructions contraires du bureau RTS compétent, appliquer l'exemption fiscale conformément aux dispositions de l'article 5 du règlement (point 4.2.2. de la présente circulaire). En revanche, si le montant de l'exemption ainsi accordé dépasse le plafond annuel de 1 800 euros bruts par an, l'excédent de l'exemption est sujet à récupération. Dans le chef des contribuables qui ne sont pas imposables par voie d'assiette, la récupération de l'excédent d'exemption prévisé aura lieu par décompte annuel spécial établi d'office selon la procédure du règlement grand-ducal portant exécution de l'article 145 L.I.R.

5) Compte de salaire (article 6 du règlement)

L'article 6 du règlement concerne la présentation du compte de salaire en matière de suppléments de salaires décrite aux articles 3 à 5 du règlement (point 4 de la présente circulaire) pour les salariés tombant sous le régime du statut unique.

A ce sujet, il est fait référence au règlement grand-ducal modifié du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt à la source sur les salaires et les pensions, pris en exécution des articles 136 et 144 L.I.R., et qui prévoit les modalités en matière de tenue du compte de salaire en cours d'année (dans son article 4, alinéa 1^{er}, numéro 7), de clôture du compte de salaire (dans son article 7, alinéa 1^{er}, numéro 2b), ainsi qu'en matière d'extrait du compte de salaire (dans son article 9, alinéa 3, numéro 5).

En ce qui concerne la tenue du compte en cours d'année, le compte de salaire doit présenter, en ce qui concerne les suppléments de salaires pour travail hors horaire normal, le montant exempté et les prestations dans chaque catégorie de taux, ainsi que les taux appliqués sur l'ensemble des suppléments.

Lors de la clôture du compte de salaire, l'employeur doit y inscrire, en ce qui concerne les suppléments de salaires pour travail hors horaire normal, de façon distincte, d'une part, les salaires et/ou les suppléments de salaires payés pour les heures supplémentaires et, d'autre part, les suppléments de salaires pour travail de nuit, de dimanche et de jour férié.

En matière d'extrait de compte de salaire, ce dernier doit mentionner notamment les salaires et/ou les suppléments de salaires exemptés, payés d'une part pour les heures supplémentaires et les suppléments de salaires exemptés payés et, d'autre part, pour le travail de nuit, de dimanche et de jour férié.

En ce qui concerne les salariés ne tombant pas sous le statut unique, les diverses instances intervenant dans la liquidation des suppléments de salaires (ministères, administrations, établissements publics) se tiennent aux mêmes obligations.

6) Questions particulières

6.1. Suppléments de salaires alloués à titre bénévole

L'exemption fiscale ne s'applique qu'aux suppléments de salaires alloués en vertu d'une disposition légale ou réglementaire, d'une convention collective répondant aux conditions du Chapitre Premier du Titre VI du Livre premier du Code du travail ou de tout autre contrat collectif de travail conférant au salarié un droit à l'octroi d'un supplément de salaire déterminé. Il en résulte que les suppléments de salaires accordés à titre purement bénévole ne bénéficient pas de l'exemption fiscale de l'article 115, numéro 11 L.I.R.

6.2. Suppléments de salaires alloués pour jour férié d'usage

L'exemption fiscale s'applique aux suppléments de salaires alloués pour travail de jour férié légal.

L'exemption fiscale ne s'applique donc pas aux suppléments de salaires alloués pour le travail effectué un jour férié d'usage (p. ex. jour des Morts, jour de la fête locale, après-midi de la veille de Noël), sauf si ces suppléments sont alloués pour le travail effectué un jour férié d'usage fixé par une convention collective de travail.

6.3. Traitement fiscal des divers suppléments de salaires alloués aux salariés

L'exemption fiscale n'entre pas en ligne de compte lorsque les conditions de l'article 2 ne sont pas remplies (point 3 de la présente circulaire). Dès lors, l'exemption fiscale ne s'applique pas aux suppléments de salaires correspondant aux situations suivantes :

- les rappels de salaires alloués globalement à la fin de certaines périodes (trimestre, semestre, année), lorsqu'il n'est pas possible de rattacher ces suppléments à une période de travail précise et à une prestation de travail concrète;
- les éléments de la rémunération déterminés par référence aux suppléments de salaires, mais ne formant par ailleurs pas la contrepartie directe, ni exclusive d'un travail hors horaire normal (p. ex. gratification, 13^e mois, pécule de vacance déterminé notamment par référence aux suppléments de salaires);
- les suppléments de salaires pour service de permanence ou de disponibilité (astreinte) effectué à domicile.

En revanche, le service de permanence ou de disponibilité effectué sur le lieu de travail dans des conditions hors horaire normal ouvre droit à l'exemption fiscale;

- les suppléments et indemnités autres que les suppléments de salaires proprement dits pour travail hors horaire normal, tels:
 - les suppléments de salaires autres que ceux pour travail de nuit, de dimanche, de jour férié et pour les heures de travail supplémentaires, alloués pour travail de samedi ou d'autres jours de la semaine,
 - les suppléments de salaires pour fonctions accessoires ou pour responsabilités spéciales,
 - les indemnités compensatrices pour congé non pris.

6.4. Existence simultanée de suppléments de salaires pour heures de travail supplémentaires et de suppléments de salaires pour travail de nuit, de dimanche et de jour férié au cours d'une période de paie

Dans ce cas, les suppléments de salaires sont à répartir en deux catégories, à savoir :

- les suppléments de salaires pour heures de travail supplémentaires;
- les suppléments de salaires pour travail de nuit, de dimanche et de jour férié.

Les suppléments de salaires de chaque catégorie sont à traiter par application des principes exposés sous le point 4 de la présente circulaire.

La répartition ci-avant est également à respecter en ce qui concerne la tenue du compte de salaire en cours d'année, la clôture du compte de salaire et en ce qui concerne l'extrait du compte de salaire (voir point 5 de la présente circulaire).

L'exemption des suppléments de salaires d'après les dispositions du règlement et les instructions de la présente circulaire est à accorder directement dans le cadre de la retenue d'impôt à la source sur les salaires.

Luxembourg, le 21 octobre 2021

Le directeur des contributions,

