



L.I.R. n° 104/1

Objet : Évaluation de certains avantages accordés par l'employeur à ses salariés

- a) Mise à la disposition à titre gratuit ou à loyer réduit d'une habitation,**
- b) mise à la disposition à titre gratuit ou à prix réduit d'une voiture de service que le salarié peut utiliser pour ses besoins privés.**

Sommaire

- 1. Généralités
 - 1.1. Principes d'évaluation
 - 1.2. Mesures d'évaluation forfaitaires
- 2. Mise à la disposition d'une habitation
 - 2.1. Habitation louée par l'employeur
 - 2.1.1. Participation du salarié
 - 2.1.2. Logement meublé
 - 2.1.3. Contrat de bail au nom du salarié
 - 2.2. Habitation appartenant à l'employeur
 - 2.2.1. Frais pris en charge par l'employeur
 - 2.2.2. Loyer réduit payé par le salarié
 - 2.2.3. Habitation meublée
- 3. Mise à la disposition d'une voiture de service
 - 3.1. Définition de la voiture de service
 - 3.2. Principes d'évaluation
 - 3.2.1. Évaluation d'après le prix de revient kilométrique
 - 3.2.2. Évaluation forfaitaire
 - 3.2.2.1. Participation du salarié aux frais de fonctionnement
 - 3.2.2.1.1. Participation forfaitaire fixe
 - 3.2.2.1.2. Prise en charge par le salarié de frais variables
 - 3.2.2.2. Participation du salarié aux frais d'acquisition, de leasing ou de location du véhicule mis à sa disposition
 - 3.2.2.2.1. Participation aux frais d'acquisition
 - 3.2.2.2.2. Participation au coût de leasing ou de la location du véhicule
- 4. Attribution d'avantages nets d'impôts
- 5. Attribution d'un avantage en nature au salarié, avec, en contrepartie, diminution de la rémunération en espèces
- 6. Avantages en nature accordés aux actionnaires de sociétés de capitaux
 - 6.1. Avantages en nature accordés aux associés en leur qualité de salarié
 - 6.2. Avantages en nature accordés à des personnes en leur seule qualité d'associés de la société de capitaux.

¹ La présente circulaire remplace avec effet immédiat la circulaire L.I.R. n° 104/1 du 16 juin 1995.

1. Généralités

Aux termes de l'article 95 L.I.R. les avantages tant contractuels que bénévoles obtenus dans le cadre d'une occupation salariée sont à soumettre à la retenue d'impôt sur les salaires.

1.1. Principes d'évaluation

D'après l'article 104 alinéa 2 L.I.R. les avantages ne consistant pas en espèces sont à évaluer au prix moyen usuel du lieu de consommation ou d'usage et de l'époque de la mise à la disposition. Par prix moyen usuel, il y a lieu de comprendre le prix que le bénéficiaire et non le débiteur aurait dû déboursier pour se procurer ledit avantage. La mise à la disposition de l'avantage est accomplie, du point de vue fiscal, dès que le salarié est en mesure de jouir effectivement de l'avantage accordé. La valeur de l'avantage ainsi déterminée est à soumettre à la retenue d'impôt tant que le salarié n'y a pas renoncé formellement.

1.2. Mesures d'évaluation forfaitaires

Dans certaines situations il arrive qu'à défaut de biens ou de services réellement comparables à ceux alloués par l'employeur au salarié ou de données suffisantes en vue d'une évaluation précise de ces biens ou services, l'application rigoureuse des règles d'évaluation de l'article 104, alinéa 2 L.I.R. pose des problèmes sur le plan de l'exécution pratique des dispositions en question.

Pour pallier ces difficultés et garantir l'équité fiscale, la présente circulaire établit, pour certains avantages en nature, des règles d'évaluation forfaitaire.

Celles-ci n'ont toutefois qu'un caractère subsidiaire par rapport aux règles d'évaluation de l'article 104, alinéa 2 L.I.R.

Ainsi, en cas de conflit entre l'application des mesures d'évaluation forfaitaire de la présente circulaire et les règles d'évaluation de l'article 104, alinéa 2 L.I.R. ou encore, pour le cas où les mesures d'évaluation forfaitaire conduisent à un résultat manifestement contraire à la réalité, l'évaluation des avantages en nature visés doit se faire conformément aux dispositions de l'article 104, alinéa 2 L.I.R.

2. Mise à la disposition à titre gratuit ou à loyer réduit d'une habitation au salarié par l'employeur

2.1. L'habitation mise à la disposition du salarié est louée par l'employeur

La valeur de l'avantage accordé est à établir d'après les critères de l'article 104 alinéa 2 L.I.R. énoncés au point 1.1. ci-dessus. Ainsi le loyer payé par l'employeur devrait, en principe, constituer la valeur de l'avantage accordé.

Cependant si, par suite de certaines circonstances, le loyer payé par l'employeur dépasse objectivement celui qu'un tiers serait disposé à payer d'après un contrat de bail récent pour une habitation présentant les mêmes caractéristiques du point de vue situation, date de construction, surface habitable, confort etc., ce dernier loyer est à considérer comme valeur de l'avantage au sens de l'article 104 alinéa 2 L.I.R.

A défaut d'habitation comparable, l'évaluation de l'avantage, dans l'hypothèse susvisée, peut être effectuée forfaitairement sur la base de la valeur unitaire (Einheitswert) de l'habitation. A cette fin, la valeur mensuelle de l'avantage est à évaluer à 25% de la valeur unitaire sans toutefois pouvoir être inférieure aux trois quarts du loyer (frais non compris) payé par l'employeur. Si ce dernier prend en charge les frais d'électricité, d'eau, de chauffage etc., ceux-ci sont à ajouter à la valeur de l'avantage par leur valeur nominale.

2.1.1. Participation du salarié au loyer

Au cas où le salarié rembourse à l'employeur une partie du loyer, cette participation est à déduire de la valeur de l'avantage déterminée d'après le point 2.1. ci-dessus.

2.1.2. Logement meublé mis à la disposition du salarié par l'employeur

Dans le cas où, en dehors du logement, l'employeur met aussi à la disposition du salarié le mobilier afférent, la valeur de l'avantage déterminée suivant le point 2.1. ci-dessus est à majorer de 10%.

2.1.3. Le contrat de bail est conclu au nom du salarié et l'employeur prend en charge l'intégralité ou partie du loyer soit en le remboursant au salarié, soit en le versant directement au propriétaire.

Dans ce cas, la participation de l'employeur est considérée comme revenu de l'occupation salariée et à soumettre intégralement à la retenue d'impôt par sa valeur nominale.

2.2. L'habitation mise à la disposition du salarié est la propriété de l'employeur

L'évaluation de l'avantage accordé au salarié en application de l'article 104 alinéa 2 L.I.R. devrait se faire par comparaison au loyer payé par une tierce personne pour une habitation présentant les mêmes caractéristiques du point de vue situation, date de construction, surface habitable, confort etc., d'après un contrat de bail récent.

Toutefois, faute d'habitation comparable, il est permis d'appliquer le système de l'évaluation forfaitaire basé sur la valeur unitaire de l'habitation. La valeur mensuelle de l'avantage est à évaluer, tel qu'exposé sous 2.1. ci-dessus, à 25% de la valeur unitaire sans toutefois être inférieure à 8 € par m² de surface habitable pour les studios et appartements et à 7 € pour les autres habitations.

Le terme «surface habitable» vise la superficie totale de toutes les pièces de l'habitation mise à la disposition du salarié sans les caves, greniers et garages.

2.2.1. Frais pris en charge par l'employeur

Si l'employeur assume les frais d'électricité, de gaz, d'eau, de chauffage, d'ascenseur etc., ces frais sont à ajouter à la valeur de l'avantage déterminée d'après le point 2.2. ci-dessus et cela indépendamment du fait si les frais susvisés sont pris en charge forfaitairement ou par leur montant effectif.

2.2.2. Loyer réduit payé par le salarié à l'employeur

La part du loyer réduit versée par le salarié à l'employeur est à porter en déduction de la valeur de l'avantage déterminée comme prévu au point 2.2. ci-dessus.

2.2.3. Logement meublé mis à la disposition du salarié par l'employeur

Pour tenir compte de l'avantage résultant du fait de la mise à la disposition d'une habitation meublée, la valeur déterminée comme prévu au point 2.2. ci-dessus est à majorer de 10%.

3. Mise à la disposition à titre gratuit ou à prix réduit d'une voiture au salarié que celui-ci peut utiliser pour ses déplacements privés

3.1. Champ d'application

Est visée la voiture appartenant à l'employeur ou prise en leasing ou en location par ce dernier et servant à ses besoins professionnels, mais qui peut aussi être utilisée par le salarié pour ses déplacements privés. Est également visée la voiture mise à la disposition du salarié pour effectuer ses trajets de son domicile à son lieu de travail et utilisée également pour ses déplacements privés.

Ne tombe pas dans le champ d'application le véhicule privé du salarié, qu'il lui appartienne ou qu'il soit pris en leasing ou location, dont l'intégralité ou une partie des frais sont supportés par l'employeur. Les frais ainsi pris en charge par ce dernier, que ce soit de manière forfaitaire ou par remboursement des frais effectifs, sont à considérer comme revenus d'une occupation salariée et à soumettre à la retenue d'impôt. Si le salarié utilise sa voiture privée pour les déplacements professionnels dans l'intérêt de son employeur, ce dernier est en droit de procéder au remboursement des frais de route afférents d'après les tarifs prévus par le règlement grand-ducal du 18 janvier 2006 portant fixation de l'indemnité kilométrique des fonctionnaires et employés de l'Etat pour les voitures utilisées pour voyages de service (Mém. A 2006, N° 11, p. 219).

Quant aux frais se rapportant au trajet du salarié entre son domicile et le lieu de travail, ils sont couverts par la déduction forfaitaire prévue par l'article 105bis L.I.R. S'ils sont remboursés par l'employeur, ils sont à considérer comme rémunération imposable.

3.2. Principes d'évaluation de l'avantage

3.2.1. Évaluation d'après le prix de revient kilométrique

La valeur de l'avantage est déterminée en conformité du principe ancré dans l'article 104 alinéa 2 L.I.R., sur la base du kilométrage effectué à titre privé par le salarié avec la voiture. A cet effet, le salarié est obligé de tenir un carnet de bord dans lequel il inscrira tous les trajets à caractère privé y compris le parcours du domicile au lieu de travail. Ce carnet de bord devra être annexé au compte de salaires. Il appartiendra à l'employeur d'établir le prix de revient kilométrique compte tenu de la voiture mise à la disposition du salarié. La valeur de l'avantage correspond au produit du nombre de kilomètres parcourus à titre privé par le salarié et le prix de revient kilométrique de la voiture. Le décompte est à faire mensuellement.

3.2.2. Évaluation forfaitaire de l'avantage

Le procédé de détermination de la valeur de l'avantage résultant de la mise à la disposition d'une voiture décrit au point 3.2.1. peut être remplacé par un système forfaitaire basé dans tous les cas sur le prix global d'acquisition du véhicule à l'état neuf, y compris options et TVA, diminué, le cas échéant, de la remise accordée à l'acquéreur. La même valeur doit être mise en compte dans le cas d'un contrat de leasing ou de location. Il en est de même lorsqu'il s'agit d'une voiture d'occasion.

La valeur mensuelle de l'avantage est fixée à 1,5% de la valeur du véhicule neuf telle que décrite ci-dessus.

3.2.2.1. Participation du salarié aux frais d'entretien du véhicule mis à sa disposition

3.2.2.1.1. Participation forfaitaire fixe

Au cas où l'employeur met à la disposition du salarié une voiture moyennant participation forfaitaire aux frais, cette participation est à porter en déduction de la valeur de l'avantage déterminée d'après les points 3.2.1. et 3.2.2. ci-dessus.

Si l'employeur exige du salarié une participation forfaitaire par kilomètre de trajets à caractère privé, celle-ci peut être portée en déduction de la valeur de l'avantage calculée d'après les points 3.2.1. et 3.2.2. ci-dessus, à condition que le kilométrage privé effectué par le salarié avec la voiture de service puisse être déterminé exactement sur la base d'un carnet de bord tel que décrit au point 3.2.1. ci-dessus. Une évaluation forfaitaire du kilométrage privé effectué par le salarié n'entre pas en ligne de compte. Quant aux frais se rapportant au trajet du domicile au lieu de travail et vice-versa, ils ne donnent pas lieu à déduction de la prédite base conformément aux considérations développées au point 3.1. ci-dessus.

3.2.2.1.2. Prise en charge par le salarié de frais variables

Toute participation aléatoire du salarié se traduisant par la prise en charge de frais non fixes, tels que frais de carburant, d'entretien, de réparations etc., ne peut être portée en déduction de la valeur de l'avantage déterminée forfaitairement d'après le point 3.2.2.

3.2.2.2. Participation du salarié aux frais d'acquisition, de leasing ou de location du véhicule mis à sa disposition

3.2.2.2.1. Participation du salarié au prix d'acquisition du véhicule

Cette participation n'a pas d'effet direct sur le taux de 1,5% fixé pour l'évaluation de la valeur mensuelle de l'avantage du fait que d'un côté elle ne peut représenter, du point de vue fiscal, qu'une part mineure du prix global d'acquisition du véhicule et que de l'autre côté, elle n'a aucune incidence sur les frais de fonctionnement de la voiture. Aussi les raisons qui sont à la base d'une participation plus importante du salarié au prix d'acquisition de la voiture reposent-elles généralement sur des considérations personnelles de celui-ci.

Toutefois, si la participation du salarié n'affecte pas l'évaluation forfaitaire de l'avantage d'après le point 3.2.2., elle peut cependant être imputée dans certaines limites sur la valeur de l'avantage par la voie de l'amortissement.

Exemple:

Voiture acquise le 1^{er} août 2008 au prix global de 30.000 €, y compris la participation du salarié qui s'élève à 2.250 €

Solution:

Valeur forfaitaire mensuelle de l'avantage:

$$1,5\% \text{ de } 30.000 = 450 \text{ €}$$

Amortissement de la participation du salarié étalé sur 2.250 : 450 = 5 mois

Valeur de l'avantage à soumettre à la retenue d'impôt du 1^{er} août 2008 au 31 décembre 2008: 0 €

Valeur mensuelle de l'avantage à soumettre à la retenue d'impôt à partir du 1^{er} janvier 2009 : 450 €

Le détail du calcul afférent est à joindre au compte de salaire du salarié disposant de la voiture.

Au cas où la participation du salarié dans le prix d'acquisition de la voiture dépasse 20% du prix tel que défini au point 3.2.2, il est admis que la prise en charge par le salarié de la part excédant le taux de participation est motivée par des considérations d'ordre personnel. Dans un tel cas, la part de la participation est à limiter à 20% du prix d'acquisition déboursé par l'employeur.

Exemple:

Date d'acquisition de la voiture: 1^{er} août 2008

Prix global de la voiture: 32.500 € y compris la participation du salarié s'élevant à 7.500 €

Solution:

Participation maximale du salarié limitée à 20% de (32.500 – 7.500) = 5.000 €

Valeur mensuelle de l'avantage: 1,5% de 32.500 = 487,50 €

Amortissement de la participation maximale du salarié étalé sur 5.000 : 487,50 = 10,25 mois

Valeur de l'avantage à soumettre à la retenue d'impôt du 1.8.2008 au 31.5.2009: 0 €

Solde de la participation du salarié à considérer pour le mois de juin 2009, à savoir
 $5.000 - (10 \times 487,50) = 125 \text{ €}$

Valeur de l'avantage à soumettre à la retenue d'impôt en juin 2009 : $487,50 - 125 = 362,50 \text{ €}$

Valeur de l'avantage à soumettre à la retenue d'impôt à partir du 1^{er} juillet 2009:
487,50 €

Il est précisé que même dans le cas où la participation du salarié ne peut être amortie que partiellement, les détails du calcul sont à joindre au compte de salaires.

3.2.2.2.2. La voiture est prise en leasing ou en location par l'employeur et le salarié participe au coût du leasing ou de la location

La participation du salarié au coût du leasing ou de la location du véhicule de service mis à sa disposition est à considérer comme participation fixe (voir point 3.2.2.1.1.) et à porter en déduction de la valeur de l'avantage déterminée forfaitairement. Au cas où la participation du salarié au coût de leasing ou de la location dépasse 20% du coût à charge de l'employeur, la participation qui donne lieu à déduction dans le chef du salarié est plafonnée à 20% (prédominance de considérations d'ordre personnel).

4. Attribution d'avantages nets d'impôt

Dans le cas où l'employeur prend en charge l'impôt sur les salaires résultant de l'imposition des avantages faisant l'objet de la présente circulaire, ceux-ci sont à considérer comme rémunérations nettes d'impôt. La retenue d'impôt est à opérer d'après les dispositions des articles 22 à 26 du règlement grand-ducal relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions.

5. Attribution d'un avantage en nature au salarié avec, en contrepartie, diminution de la rémunération en espèces

La méthode de l'évaluation forfaitaire n'est pas applicable lorsque l'avantage en nature est accordé au salarié en contrepartie de la réduction de sa rémunération en espèces.

Dans un tel cas, la réduction de la rémunération en espèces est à comparer à la valeur effective (valeur estimée de réalisation) de l'avantage en nature. En cas d'équivalence de la réduction de la rémunération avec la valeur réelle de l'avantage en nature, la substitution de la rémunération en espèces par l'avantage en nature ne modifie ni le montant brut de la rémunération ni son montant imposable.

Dans le cas où l'employeur prend à sa charge d'autres frais en relation avec l'avantage accordé, ceux-ci sont à soumettre à la retenue d'impôt par leur valeur effective.

6. Avantages en nature accordés aux associés/actionnaires de sociétés de capitaux

Si des avantages en nature sont alloués à des actionnaires de sociétés de capitaux, deux hypothèses peuvent se présenter:

6.1. L'avantage est accordé à l'associé/actionnaire en sa qualité de salarié de la société

Dans ce cas, l'avantage est à considérer comme revenu d'une occupation salariée au sens de l'article 95 L.I.R. Tel est uniquement le cas si, compte tenu de tous les éléments du cas d'espèce, des salariés non associés/actionnaires bénéficiaient d'avantages analogues pour le même service.

6.2. Avantages en nature accordés à des personnes en leur seule qualité d'associés/actionnaires de la société des capitaux

Si l'associé/actionnaire reçoit directement ou indirectement des avantages de la société dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu la qualité d'actionnaire, lesdits avantages sont à considérer comme distribution de bénéfices au sens de l'article 164 alinéa 3 L.I.R. Dans ce cas, des avantages ne constituent pas, dans le chef des bénéficiaires, des revenus d'une occupation salariée mais des revenus de capitaux mobiliers passibles de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux.

6.3. Par suite de leur rôle particulier dans les sociétés de capitaux, les règles d'évaluation forfaitaire de la présente circulaire ne sont applicables aux associés/actionnaires disposant d'une position dominante dans la société des capitaux dont ils assument la gestion journalière.

6.4. Sans préjudice de la nature fiscale réelle (revenus d'une occupation salariée ou revenus de capitaux mobiliers) de l'avantage en nature alloué à un associé/actionnaire d'une société de capitaux, tout avantage en nature accordé à un tel associé/actionnaire, qui est traité dans la comptabilité des salaires comme revenu d'une occupation salariée, doit pour des raisons d'ordre pratique être inscrit au compte de salaire et est à soumettre à la retenue d'impôt sur les salaires (article 4, alinéa 1^{er}, 5^o et 6^o du règlement grand-ducal modifié du 27 décembre 1974

concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions (article 136 L.I.R.).

6.5. La détermination de la nature fiscale réelle de l'avantage en nature (retenue d'une occupation salariée ou revenu de capitaux mobiliers) incombe au bureau des sociétés compétent pour l'imposition de la société. Cependant, le bureau RTS attire l'attention du bureau des sociétés sur l'existence de tels avantages en nature.

Le bureau des sociétés communique au bureau d'imposition des personnes physiques compétent pour l'imposition par assiette de l'associé/actionnaire le montant des avantages en nature qui, contrairement à leur traitement en matière de retenue d'impôt sur les salaires, constituent des revenus de capitaux mobiliers.

Lors de l'imposition par voie d'assiette des revenus de capitaux de l'espèce le bureau d'imposition compétent imputera sur la cote d'impôt de l'associé/actionnaire la retenue d'impôt sur les salaires opérée à la source sur les avantages en nature qui, en matière d'assiette, sont à requalifier de revenus de capitaux mobiliers.

Luxembourg, le 18 février 2009

Le Directeur des Contributions,

