



L.I.R. – n° 95/2

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

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
7. Entrée en vigueur

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 hautement qualifiés et spécialisés (« highly skilled workers »), appelés ci-après « salarié(s) hautement qualifié(s) ».

2. Champ d'application

Par salarié hautement qualifié, il y a lieu d'entendre :

- le salarié qui, travaillant habituellement à l'étranger, est détaché d'une entreprise située hors du Luxembourg et faisant partie d'un groupe international, pour exercer temporairement une activité salariée dans une entreprise indigène appartenant au même groupe international ;
- le salarié directement recruté à l'étranger par une entreprise indigène, pour exercer temporairement une activité salariée dans l'entreprise,

pour autant qu'il remplit les conditions suivantes :

- il doit apporter une contribution économique significative ou contribuer à la création de nouvelles activités économiques à haute valeur ajoutée au Luxembourg ;
- il doit remplir les conditions de contribuable résident ;
- il ne doit ni avoir été fiscalement domicilié au Luxembourg, 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 ;

- il doit être titulaire d'un diplôme de l'enseignement supérieur et disposer de connaissances techniques approfondies, ou avoir acquis une expérience professionnelle spécialisée d'au moins 5 ans dans le secteur concerné dont l'entreprise indigène a besoin ou que l'entreprise indigène cherche à développer 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 au Luxembourg.

Par 'groupe international', il y a lieu de comprendre, au sens de la présente circulaire, des entreprises financièrement liées et établies tant au Luxembourg que dans au moins deux pays autres que le Luxembourg. En présence de sociétés, il est présumé qu'une société forme un groupe avec une autre société lorsque cette dernière détient directement ou indirectement 25% ou plus du capital de la première ou des voix attachées aux parts émises par celle-ci.

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 10% de l'effectif total (emplois à temps plein) de l'entreprise. Cette condition n'est pas exigée pour les entreprises qui sont établies au Luxembourg depuis moins de 10 ans.

2.2. Conditions qui gouvernent le nouvel emploi salarial au Luxembourg

- le salarié hautement qualifié doit exercer son activité professionnelle à titre principal ;
- le salarié hautement qualifié doit toucher au Luxembourg une rémunération mensuelle fixe au moins égale au montant maximum de l'assiette cotisable, tel que fixé en matière de sécurité sociale luxembourgeoise. La rémunération fixe à prendre en considération est le montant brut avant incorporation des avantages en espèces et en nature ;
- le salarié hautement qualifié ne doit pas remplacer d'autre(s) salarié(s) non visé(s) par la présente circulaire ;
- le salarié hautement qualifié doit mettre ses connaissances spéciales et son savoir-faire au profit du personnel de l'entreprise indigène en vue de stimuler des activités soutenables au Luxembourg.

3. Dépenses et charges

Lors de leur affectation au Luxembourg, les salariés hautement qualifiés 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 salariés hautement qualifiés 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 du salarié hautement qualifié

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 du salarié hautement qualifié, 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 du salarié hautement qualifié 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 le salarié hautement qualifié 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 du salarié hautement qualifié. Lorsque le salarié hautement qualifié 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 du salarié hautement qualifié, 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 du salarié hautement qualifié, sans pouvoir dépasser le montant mensuel de 1.500 euros.

Lorsque le salarié hautement qualifié 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 du salarié hautement qualifié.

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 au salarié hautement qualifié 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 salariés hautement qualifiés 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. Au-delà, l'affectation au Luxembourg du salarié n'est plus à considérer comme temporaire. Le régime prend également fin lorsque l'une des conditions tenant au salarié hautement qualifié, à son emploi ou à son employeur cesse d'être remplie (p.ex. : acceptation d'un emploi non visé par la présente circulaire, etc.).

6. Procédure

Lorsque l'employeur embauche un salarié hautement qualifié visé par la présente circulaire, il doit exposer les compétences professionnelles requises par son entreprise et justifier l'embauche du salarié en provenance d'un Etat étranger.

Le bénéfice de la présente mesure est subordonné à l'introduction d'une demande de l'employeur auprès du préposé du bureau d'imposition RTS compétent pour le contrôle de l'entreprise indigène, au plus tard deux mois après l'entrée en service du salarié hautement qualifié auprès de l'entreprise indigène. L'employeur doit également fournir toutes les explications nécessaires et présenter des éléments de preuve précis et concordants de nature à sous-tendre le lien causal entre l'activité professionnelle exercée au Luxembourg par le salarié hautement qualifié et la dépense engagée. Le bureau compétent est chargé de vérifier le bien-fondé de l'application du traitement fiscal du salarié hautement qualifié dans le chef des personnes énoncées et des montants des charges d'exploitation exposées dans ce

cadre. Il vérifie en outre si toutes les conditions prévues par la présente circulaire sont remplies.

Au début de chaque année (au plus tard le 31 janvier), l'employeur est également tenu de communiquer par écrit une liste nominative des salariés bénéficiant de la présente mesure, afin que le bureau d'imposition compétent puisse vérifier si les salariés hautement qualifiés continuent à réunir les conditions requises.

Tout abus de quelque nature que ce soit implique révocation du traitement fiscal de non-imposition auprès des salariés hautement qualifiés de l'avantage résultant de la prise en charge par l'employeur des dépenses visées par la présente circulaire.

7. Entrée en vigueur

Les dispositions de la présente circulaire sont applicables aux salariés hautement qualifiés qui s'installent au Luxembourg après le 31 décembre 2010.

Luxembourg, le 31 décembre 2010

Le Directeur des Contributions,

