



L.I.R. n° 104/1

**Objet : Evaluation 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 forfaitaire
- 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. Référence au règlement grand-ducal du 23 décembre 2016 portant exécution de l'article 104, alinéa 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu
  - 3.2. Catégories d'émissions de CO<sub>2</sub>

---

<sup>1</sup> La présente circulaire remplace avec effet immédiat la circulaire L.I.R. n° 104/1 du 1<sup>er</sup> septembre 2015.

- 3.3. Application du calcul de l'avantage en nature avec les taux selon les catégories d'émissions de CO<sub>2</sub>
- 3.4. Exemples concernant l'application pratique du règlement grand-ducal précité
  - 3.4.1. Exemples concernant la participation du salarié au prix d'acquisition du véhicule
  - 3.4.2. Exemples concernant l'avantage découlant de la reprise du véhicule par le salarié
- 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. 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 à la source 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 forfaitaire**

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. Pour ce qui est des avantages en cas de mise à disposition à titre gratuit ou à prix réduit d'une voiture au salarié que celui-ci peut utiliser pour ses déplacements privés, la présente circulaire renvoie au point 3. aux règles d'évaluation forfaitaire établies par le règlement grand-ducal du 23 décembre 2016 portant exécution de l'article 104, alinéa 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (Mémorial A – N° 274 du 27 décembre 2016, p. 5158), qu'elle illustre par des exemples chiffrés.

Les règles d'évaluation forfaitaire visées à la première phrase de l'alinéa précédent 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 la 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 à la source 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 m<sup>2</sup> 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. La majorité des éléments jadis contenus dans la circulaire L.I.R. n° 104/1 du 1<sup>er</sup> septembre 2015 ont été repris par le règlement grand-ducal du 23 décembre 2016 portant exécution de l'article 104, alinéa 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

### 3.2. Catégories d'émissions de CO<sub>2</sub> (article 3 du règlement grand-ducal précité)

Conformément à l'article 3 du règlement grand-ducal précité, le certificat d'immatriculation et le certificat de conformité d'une voiture automobile renseignent la catégorie d'émissions de CO<sub>2</sub> (g/km) dont elle fait partie. Sur les certificats de conformité européens, il y a une position intitulée « émissions de CO<sub>2</sub>/consommation de carburant/consommation d'énergie électrique » qui renseigne sous 1. « Tous systèmes de propulsion hors véhicules électriques purs » les émissions de CO<sub>2</sub> pour un véhicule donné dans les conditions urbaines, extra-urbaines et mixtes. Pour le calcul de l'avantage fiscal, il y a lieu de retenir le taux de CO<sub>2</sub> indiqué sous les conditions mixtes.

### 3.3. Application du calcul de l'avantage en nature avec les taux selon les catégories d'émissions de CO<sub>2</sub>

Conformément à l'article 9 du règlement grand-ducal précité, il y a lieu de se référer à la date du contrat de leasing (crédit-bail) du véhicule :

- si cette date est antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2017 (contrat non encore échu), l'avantage est calculé jusqu'à l'échéance normale du terme invariablement avec le taux de 1,5% par mois ;
- si la date du contrat de leasing du véhicule se situe après le 1<sup>er</sup> janvier 2017, l'avantage est à calculer en application de l'article 3 dudit règlement grand-ducal.

### 3.4. Exemples concernant l'application pratique du règlement grand-ducal précité

#### 3.4.1. Exemples concernant la participation du salarié au prix d'acquisition du véhicule (article 4, lettre c), point 1) du règlement grand-ducal précité)

##### Exemple 1:

Voiture acquise le 1<sup>er</sup> août 2017 au prix global de 30 000 €, y compris la participation du salarié qui s'élève à 2 250 €. Il s'agit d'un véhicule avec motorisation diesel avec une émission de CO<sub>2</sub> s'élevant à 140 g/km.

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 à la source du 1<sup>er</sup> août 2017 au 31 décembre 2017 : 0 €

Valeur mensuelle de l'avantage à soumettre à la retenue d'impôt à la source à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2018 : 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 à l'article 3b) du règlement grand-ducal précité, 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 2:

Date d'acquisition de la voiture: 1<sup>er</sup> août 2017

Prix global de la voiture : 32 500 € y compris la participation du salarié s'élevant à 7 500 €. Il s'agit d'un véhicule avec motorisation diesel avec une émission de CO<sub>2</sub> s'élevant à 140 g/km.

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 à la source du 1/8/2017 au 31/5/2018 : 0 €

Solde de la participation du salarié à considérer pour le mois de juin 2018, à savoir 5 000 – (10 x 487,50) = 125 €

Valeur de l'avantage à soumettre à la retenue d'impôt à la source en juin 2018 : 487,50 – 125 = 362,50 €

Valeur de l'avantage à soumettre à la retenue d'impôt à la source à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2018 : 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.

3.4.2. Exemples concernant l'avantage découlant de la reprise du véhicule par le salarié, notamment après l'expiration du contrat de leasing conclu entre l'employeur et le donneur de leasing (article 5 du règlement grand-ducal précité)

Exemple 3:

Véhicule acquis par l'employeur sur la base d'un contrat de leasing allant du 1<sup>er</sup> janvier 2017 au 31 décembre 2020 (48 mois) moyennant des mensualités de 700 € et une option d'achat à l'expiration du contrat correspondant à 10% de la valeur d'acquisition du véhicule. Il s'agit d'un véhicule avec motorisation diesel avec une émission de CO<sub>2</sub> s'élevant à 140 g/km.

Au 1<sup>er</sup> janvier 2017, le véhicule a un prix global d'acquisition (à l'état neuf, TVA comprise, remise déduite) de 30 000 €.

Participation du salarié au prix d'acquisition du véhicule :  
3 150 € (≤ 20% du prix d'acquisition).

A l'expiration du contrat de leasing, l'employeur cède le droit d'option d'achat au salarié qui a eu le bénéfice de la mise à la disposition du véhicule pendant 4 années. Au moment de l'expiration du contrat de leasing, le véhicule en question a une valeur de marché correspondant à 35% du prix d'acquisition (30 000 x 35% = 10 500 €).

a) Avantage découlant de la mise à la disposition du véhicule pendant 4 ans

Evaluation forfaitaire de l'avantage mensuel :

$$1,5\% \times 30\,000 = 450,00 \text{ €}$$

Amortissement de la participation du salarié à étaler :

$$3\,150 : 450 = 7 \text{ mois entiers}$$

→ valeur mensuelle imposable de l'avantage pendant les 7 premiers mois :

$$0 \text{ € (du 01/01/2017 – 31/07/2017)}$$

→ valeur mensuelle imposable de l'avantage du 01/08/2017 – 31/12/2020 :

$$450,00 \text{ €}$$



b) Avantage découlant de la reprise du véhicule par le salarié à la date d'expiration du contrat de leasing conclu entre l'employeur et le donneur de leasing

Valeur de marché du véhicule au 31/12/2020 (35% x 30 000 €)	10 500,00 €
- Option d'achat cédée au salarié et payée par ce dernier (10% x 30 000 €)	3 000,00 €
Avantage théorique	7 500,00 €

Détermination du plafond à mettre en compte pour l'imposition de l'avantage :

Prix d'acquisition global	30 000,00 €
- Avantage mis en compte pour la mise à disposition (48-7) mois x 450 €	18 450,00 €
- Participation du salarié au prix d'acquisition	3 150,00 €
- Participation du salarié au rachat du véhicule	3 000,00 €

Plafond déterminé en concordance avec les jugements de la Cour 5 400,00 €

Conclusion : comme l'avantage théorique dépasse le plafond en question, l'avantage supplémentaire (résultant du rachat) imposable est à plafonner à un montant de 5 400 €.

Exemple 4:

Véhicule acquis par l'employeur sur la base de contrat de leasing allant du 1<sup>er</sup> janvier 2017 au 30 juin 2020 (42 mois) moyennant des mensualités de 1 350 € et une option d'achat à l'expiration du contrat correspondant à 10% de la valeur d'acquisition du véhicule. Il s'agit d'un véhicule avec motorisation diesel avec une émission de CO<sub>2</sub> s'élevant à 140 g/km.

Au 1<sup>er</sup> janvier 2017, le véhicule a un prix global d'acquisition (à l'état neuf, TVA comprise, remise déduite) de 52 000 €.

Participation du salarié au prix d'acquisition du véhicule :  
20 000 € (≥ 20% du prix d'acquisition).

A l'expiration du contrat de leasing, l'employeur cède le droit d'option d'achat au salarié qui a eu le bénéfice de la mise à la disposition du véhicule pendant 3,5 années. Au moment de l'expiration du contrat de leasing, le véhicule en question a une valeur de marché correspondant à 40% du prix d'acquisition (52 000 x 40% = 20 800 €).

a) Avantage découlant de la mise à la disposition du véhicule pendant 3,5 ans

Evaluation forfaitaire de l'avantage mensuel :

1,5% x 52 000 = 780,00 €

Amortissement limité à 20% (52 000 – 20 000) = 6 400 € de la participation du salarié à étaler

6 400 : 780 = 8,2051 mois => 8 mois entiers

→ valeur mensuelle imposable de l'avantage pendant les 8 premiers mois = 0 € (du 01/01/2017 – 31/08/2017)

→ valeur de l'avantage à mettre en compte pour le mois de septembre 2017 en tenant compte du solde de la participation du salarié : 780 € - [6 400 – (8 x 780)] = 620,00 €

→ valeur mensuelle imposable de l'avantage du 01/10/2017 – 30/06/2020 (33 mois) 780,00 €

b) Avantage découlant de la reprise du véhicule par le salarié à la date d'expiration du contrat de leasing conclu entre l'employeur et le donneur de leasing

Valeur de marché du véhicule au 30/06/2020 (40% x 52 000 €) 20 800,00 €

- Option d'achat cédée au salarié et payée par ce dernier (10% x 52 000 €) 5 200,00 €

Avantage théorique 15 600,00 €

Détermination du plafond à mettre en compte pour l'imposition de l'avantage :

Prix d'acquisition global 52 000,00 €

- Avantage mis en compte pour la mise à la disposition  
620 + [(42-9) mois x 780] = 26 360,00 €

- Participation du salarié au prix d'acquisition 20 000,00 €

- Participation du salarié au rachat du véhicule 5 200,00 €

Plafond déterminé en concordance avec les arrêts de la Cour 440,00 €

Conclusion: comme l'avantage théorique dépasse le plafond en question, l'avantage supplémentaire (résultant du rachat) imposable est à plafonner à un montant de 440,00 €.

Exemple 5:

Véhicule avec motorisation à 100% électrique acquis par l'employeur sur la base d'un contrat de leasing allant du 1<sup>er</sup> février 2017 au 31 janvier 2020 (36 mois) moyennant des mensualités de 1 400 € et une option d'achat à l'expiration du contrat correspondant à 10% de la valeur d'acquisition du véhicule.

Au 1<sup>er</sup> février 2017, le véhicule a un prix global d'acquisition (à l'état neuf, TVA comprise, remise déduite) de 55 000 €.

Participation du salarié au prix d'acquisition du véhicule :  
12 000 € (≥ 20% du prix d'acquisition).

A l'expiration du contrat de leasing, l'employeur cède le droit d'option d'achat au salarié qui a eu le bénéfice de la mise à la disposition du véhicule pendant 3 années. Au moment de l'expiration du contrat de leasing, le véhicule en question a une valeur de marché correspondant à 45% du prix d'acquisition (55 000 x 45% = 24.750 €).

a) Avantage découlant de la mise à la disposition du véhicule pendant 3 ans

Evaluation forfaitaire de l'avantage mensuel :

$$0,5\% \times 55\,000 = 275,00 \text{ €}$$

Amortissement limité à 20% (55 000 – 12 000) = 8 600 € de la participation du salarié à étaler

$$8\,600 : 275 = 31,2727 \text{ mois} \Rightarrow 31 \text{ mois entiers}$$

→ valeur mensuelle imposable de l'avantage pendant les 31 premiers mois = 0 € (du 01/02/2017 – 31/08/2019)

→ valeur de l'avantage à mettre en compte pour le mois de septembre 2019 en tenant compte du solde de la participation du salarié : 275 - [8 600 – (31 x 275)] = 200,00 €

→ valeur mensuelle imposable de l'avantage du 01/10/2019 – 31/01/2020 (4 mois) 275,00 €

b) Avantage découlant de la reprise du véhicule par le salarié à la date d'expiration du contrat de leasing conclu entre l'employeur et le donneur de leasing

Valeur de marché du véhicule au 31/01/2020 (45% x 55 000 €) 24 750,00 €

- Option d'achat cédée au salarié et payée par ce dernier (10% x 55 000 €) 5 500,00 €

Avantage théorique 19 250,00 €

Détermination du plafond à mettre en compte pour l'imposition de l'avantage :

Prix d'acquisition global	55 000,00 €
- Avantage* à mettre en compte pour la mise à la disposition :	
1,5%* x 55 000 = 825,00 €	
Amortissement limité à 20% (55 000 – 12 000) = 8 600 € de la participation du salarié à étaler	
8 600 : 825 = 10,424242 mois => 10 mois entiers	
→ valeur mensuelle imposable de l'avantage pendant les 10 premiers mois = 0 € (du 01/02/2017 – 30/11/2017)	} 21 100,00 €
→ valeur de l'avantage à mettre en compte pour le mois de décembre 2017 en tenant compte du solde de la participation du salarié	
825 - [8 600 – (10 x 825)] = 475,00 €	
→ valeur mensuelle imposable de l'avantage du 01/01/2018 – 31/01/2020 (25 mois) à 825,00 € = 20 625	
- Participation du salarié au prix d'acquisition	12 000,00 €
- Participation du salarié au rachat du véhicule	5 500,00 €
	<hr/>
Plafond déterminé en concordance avec les arrêts de la Cour	16 400,00 €

Conclusion: comme l'avantage théorique dépasse le plafond en question, l'avantage supplémentaire (résultant du rachat) imposable est à mettre en compte avec un montant de 16 400,00 €

\*) En application de l'article 5 du règlement grand-ducal du 23 décembre 2016 portant exécution de l'article 104, alinéa 3 L.I.R., la mise en compte de l'avantage préalablement imposé auprès du salarié avant la reprise du véhicule et servant à l'évaluation de l'avantage découlant de la reprise du véhicule par le salarié, est à faire invariablement sur la base d'un taux de 1,5%

#### 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 modifié 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 provenant 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 provenant d'une occupation salariée mais des revenus provenant de capitaux mobiliers passibles de la retenue d'impôt à la source sur les revenus de capitaux mobiliers.

6.3. Par la 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 provenant d'une occupation salariée ou revenus provenant 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 provenant 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 à la source sur les salaires (article 4, alinéa 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> et 6<sup>o</sup> 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 (revenu provenant d'une occupation salariée ou revenu provenant de capitaux mobiliers) incombe au bureau d'imposition des sociétés compétent pour l'imposition de la société. Cependant, le bureau d'imposition RTS attire l'attention du bureau des sociétés sur l'existence de tels avantages en nature.

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

Lors de l'imposition par voie d'assiette des revenus provenant 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 provenant de capitaux mobiliers.

Luxembourg, le 16 juillet 2018

Le directeur des contributions,

A handwritten signature in blue ink, consisting of a large, stylized letter 'F' with a horizontal line extending to the right, and a smaller mark below it.