



Texte coordonné

Règlement grand-ducal modifié 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 2016 - N° 274)

modifié par le règlement grand-ducal du 20 décembre 2019 (Mémorial A 2019 – N° 891), par le règlement grand-ducal du 12 mai 2022 (Mémorial A 2022 – N° 256) et par le règlement grand-ducal du 8 mai 2023 (Mémorial A 2023 – N° 236).

Art. 1^{er}.

Aux termes de l'article 95 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après « la loi »), 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.

D'après l'article 104, alinéa 2 de la loi, 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.

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 de la loi pose des problèmes sur le plan de l'exécution pratique des dispositions en question.

Pour pallier ces difficultés et garantir l'équité fiscale, le présent règlement 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 de la loi.

Ainsi, en cas de conflit entre l'application des mesures d'évaluation forfaitaire du présent règlement et les règles d'évaluation de l'article 104, alinéa 2 de la loi, 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 de la loi.

Art. 2.

Est visée la voiture automobile à personnes de la catégorie M1 définie à l'article 2.18. de l'arrêté grand-ducal modifié du 23 novembre 1955 appartenant à l'employeur ou prise en leasing ou en location par ce dernier, 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 l'employeur, 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 pour le fonctionnaire comparable. 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 105*bis* de la loi. S'ils sont remboursés par l'employeur, ils sont à considérer comme rémunération imposable.

Art. 3.

L'évaluation de l'avantage se fait selon deux principes :

a) Evaluation 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 de la loi 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.

b) Evaluation forfaitaire

Le procédé de détermination de la valeur de l'avantage résultant de la mise à la disposition d'une voiture décrit sous a) 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 du véhicule neuf telle que décrite à l'alinéa 1^{er} de la lettre b) est multipliée par les taux prévus à l'article 3*bis* pour déterminer la valeur mensuelle de l'avantage.

Art. 3*bis*.

- (1) Pour les voitures dont l'immatriculation a lieu entre le 1^{er} janvier 2017 et le 31 décembre 2021 ainsi que pour les voitures qui font l'objet d'un contrat signé jusqu'au 31 décembre 2021 et qui sont immatriculées jusqu'au 31 décembre 2022, les taux suivants sont applicables, selon les différentes catégories d'émission de CO₂ ou motorisations :



Catégories d'émissions de CO ₂	Motorisation thermique non diesel (seule ou hybride)	Motorisation diesel (seule ou hybride)	Motorisation électrique pure ou à pile à combustible à l'hydrogène
0 g/km			0,5 %
> 0-50 g/km	0,8 %	1,0 %	
> 50-110 g/km	1,0 %	1,2 %	
> 110-150 g/km	1,3 %	1,5 %	
> 150 g/km	1,7 %	1,8 %	

Pour les voitures immatriculées durant l'année 2022 et qui ne font pas l'objet d'un contrat signé jusqu'au 31 décembre 2021, la valeur mensuelle de l'avantage est déterminée pour l'année 2022, sur base des taux repris dans le tableau de l'alinéa 1^{er} du présent paragraphe. À partir de l'année 2023, pour ces mêmes voitures, la valeur mensuelle de l'avantage est déterminée sur base des taux repris aux alinéas 3 et 4.

Pour les voitures à moteur thermique dont l'immatriculation a lieu entre le 1^{er} janvier 2023 et le 31 décembre 2024, ainsi que pour les voitures qui font l'objet d'un contrat signé jusqu'au 31 décembre 2024 et qui sont immatriculées jusqu'au 31 décembre 2025, les taux suivants sont applicables, selon les différentes catégories d'émission de CO₂ ou motorisations :

Catégories d'émissions de CO ₂	Motorisation thermique non diesel (seule ou hybride)	Motorisation diesel (seule ou hybride)
> 0-50 g/km	0,8 %	1,0 %
> 50-80 g/km	1,0 %	1,2 %
> 80-110 g/km	1,2 %	1,4 %
> 110-130 g/km	1,5 %	1,6 %
> 130 g/km	1,8 %	1,8 %

Pour les voitures électriques pures ou à pile à combustible à hydrogène et dont l'immatriculation a lieu entre le 1^{er} janvier 2023 et le ~~31 décembre 2024~~ **31 décembre 2026**, ainsi que pour les voitures électriques pures ou à pile à combustible à hydrogène qui font l'objet d'un contrat signé jusqu'au ~~31 décembre 2024~~ **31 décembre 2026** et qui sont immatriculées jusqu'au ~~31 décembre 2025~~ **31 décembre 2027**, les taux suivants sont applicables, selon les différentes motorisations :

- 0,5 pour cent pour les voitures électriques pures dont la consommation d'énergie électrique ne dépasse pas 180 wattheure/kilomètre ;
- 0,5 pour cent pour les voitures électriques pures dont la consommation d'énergie électrique ne dépasse pas 200 wattheure/kilomètre et la puissance nette maximale du système de propulsion est inférieure ou égale à 150 kilowatt ;



- b) *bis* 0,6 pour cent pour les voitures électriques pures qui ne répondent pas aux conditions visées aux points a) et b) ;
- c) 0,5 pour cent pour les voitures à pile à combustible à hydrogène.

(2) ~~Pour les voitures dont la première immatriculation a lieu à partir du 1^{er} janvier 2025~~ **1^{er} janvier 2027** et qui ne font pas l'objet d'un contrat signé jusqu'au ~~31 décembre 2024~~ **31 décembre 2026**, les taux suivants sont applicables, multipliée avec les taux suivants, selon les différentes catégories ou motorisations :

- a) 1 pour cent pour les voitures électriques pures dont la consommation d'énergie électrique ne dépasse pas 180 wattheure/kilomètre ;
- b) 1 pour cent pour les voitures électriques pures dont la consommation d'énergie électrique ne dépasse pas 200 wattheure/kilomètre et la puissance nette maximale du système de propulsion est inférieure ou égale à 150 kilowatt ;
- b) *bis* 1,2 pour cent pour les voitures électriques pures qui ne répondent pas aux conditions visées aux points a) et b) ;
- c) 1 pour cent pour les voitures à pile à combustible à hydrogène ;
- d) ~~2 pour cent pour toute autre motorisation.~~

Pour les voitures à moteur thermique dont la première immatriculation a lieu à partir du 1^{er} janvier 2025 et qui ne fait pas l'objet d'un contrat signé jusqu'au 31 décembre 2024, le taux est de 2 pour cent.

- (3) Le certificat d'immatriculation et le certificat de conformité d'une voiture automobile renseignent la catégorie dont elle fait partie. Les données pertinentes figurant sur lesdits certificats servent de preuves probantes pour déterminer le taux de l'avantage en question.
- (4) Pour l'année d'imposition 2020, la catégorie d'émission de CO₂ est fixée en fonction de la valeur combinée de CO₂ en g/km déterminée lors du cycle d'essai dit « New European Driving Cycle » (ci-après « NEDC »).

À partir de l'année d'imposition 2021, la catégorie d'émission de CO₂ est fixée en fonction de la valeur combinée de CO₂ en g/km déterminée lors du cycle d'essai dit « Worldwide Harmonized Light Vehicle Test Procedure » pour autant que cette valeur est indiquée au certificat de conformité.

Par dérogation à l'alinéa 2 du présent paragraphe, la catégorie d'émission de CO₂ est fixée en fonction de la valeur combinée de CO₂ en g/km déterminée lors du cycle d'essai « NEDC » pour les voitures qui font l'objet d'un contrat signé après le 31 décembre 2016 et non-échu au 31 décembre 2019 et ce jusqu'à l'échéance normale du terme.

Art. 4.

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

- a) 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 l'article 3a) et 3b) 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 l'article 3a) et 3b) 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 à l'article 3a) 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 à l'article 2 ci-dessus.

b) 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 l'article 3b).

c) Participation du salarié aux frais d'acquisition, de leasing ou de location du véhicule mis à sa disposition :

1) Participation du salarié au prix d'acquisition du véhicule

Cette participation n'a pas d'effet direct sur le taux fixé à l'article 3bis 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 l'article 3b), elle peut cependant être imputée dans certaines limites sur la valeur de l'avantage par la voie de l'amortissement.

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 pour cent du prix tel que défini à l'article 3b), 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 pour cent du prix d'acquisition déboursé par l'employeur.

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.

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 1) ci-dessus) 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 pour cent du coût à charge de l'employeur, la participation qui donne lieu à déduction dans le chef du salarié est plafonnée à 20 pour cent (prédominance de considérations d'ordre personnel).

Art. 5.

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 est calculé de la manière suivante.

Dans le cas où - après la mise à sa disposition par l'employeur - le salarié rachète un véhicule de service à un prix de faveur, il y a lieu d'analyser, s'il y a un avantage supplémentaire à imposer.

Cet avantage supplémentaire est à plafonner. L'imputation successive au salarié bénéficiaire des deux avantages en nature découlant de la mise à la disposition gratuite d'une voiture de service pour des déplacements privés et du rachat de cette voiture à un prix de faveur doit être plafonnée à concurrence du prix d'acquisition global de la voiture en cause tel que défini à l'article 3b), ce prix d'acquisition devant être réduit par les participations aux frais de la part du salarié reconnues comme déductibles par l'article 4c), et, qu'il y a lieu de vérifier dans chaque cas litigieux de rachat d'une voiture de service par un salarié si ce plafond a été dépassé, hypothèse dans laquelle l'avantage du chef du rachat et la retenue afférente sont à adapter en conséquence.

Indépendamment du taux visé à l'article 3bis, la mise en compte de l'avantage préalablement imposé auprès du salarié avant la reprise du véhicule et servant, le cas échéant, à l'évaluation de l'avantage découlant de la reprise du véhicule par le salarié, est à faire invariablement sur base d'un taux de 1,5 pour cent.

L'évaluation de l'avantage rencontre le problème de la détermination de la valeur de marché du véhicule en question. En présence des différents facteurs susceptibles d'influer sur cette évaluation, mais surtout dans un souci de l'équité fiscale, la méthode simplifiée suivante est préconisée :



Taux d'évaluation des voitures de service lors du rachat

MOIS	TAUX	ANS	MOIS	TAUX	ANS	MOIS	TAUX	ANS	MOIS	TAUX	ANS
0	75,00										
1	74,17		25	54,17		49	34,17		73	14,17	
2	73,33		26	53,33		50	33,33		74	13,33	
3	72,50		27	52,50		51	32,50		75	12,50	
4	71,67		28	51,67		52	31,67		76	11,67	
5	70,83		29	50,83		53	30,83		77	10,83	
6	70,00		30	50,00		54	30,00		78	10,00	
7	69,17		31	49,17		55	29,17		79	9,17	
8	68,33		32	48,33		56	28,33		80	8,33	
9	67,50		33	47,50		57	27,50		81	7,50	
10	66,67		34	46,67		58	26,67		82	6,67	
11	65,83		35	45,83		59	25,83		83	5,83	
12	65,00	1	36	45,00	3	60	25,00	5	84	5,00	7
13	64,17		37	44,17		61	24,17		85	4,17	
14	63,33		38	43,33		62	23,33		86	3,33	
15	62,50		39	42,50		63	22,50		87	2,50	
16	61,67		40	41,67		64	21,67		88	1,67	
17	60,83		41	40,83		65	20,83		89	0,83	
18	60,00		42	40,00		66	20,00		90	0	
19	59,17		43	39,17		67	19,17				
20	58,33		44	38,33		68	18,33				
21	57,50		45	37,50		69	17,50				
22	56,67		46	36,67		70	16,67				
23	55,83		47	35,83		71	15,83				
24	55,00	2	48	35,00	4	72	15,00	6			

Conscient du problème que ce mode simplifié de l'évaluation de la valeur de marché ne puisse pas dans tous les cas conduire à un résultat satisfaisant, il est proposé, qu'en cas de désaccord, l'employeur fasse établir une expertise certifiée par un professionnel de la branche automobile pour, le cas échéant, déterminer un prix du marché divergeant du mode simplifié. La valeur du marché peut également diverger en présence de circonstances particulières à apprécier par l'administration, par exemple s'il s'agit d'un véhicule de collection ou d'un véhicule à valeur très élevée.



Art. 6.

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 du présent règlement grand-ducal, 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 du 9 janvier 1974 relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions.

Art. 7.

L'attribution d'un avantage en nature au salarié avec, en contrepartie, diminution de la rémunération en espèces est calculé comme suit.

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.

Art. 8.

L'avantage de la mise à la disposition du salarié d'un cycle ou d'un cycle à pédalage assisté défini à l'article 2, alinéa 1, point 2.15, lettre a) et lettre c) de l'arrêté grand-ducal modifié du 23 novembre 1955 portant règlement de la circulation sur toutes les voies publiques, est à évaluer à 0 euros.

Art. 9.

Le présent règlement est applicable à partir de l'année d'imposition 2017.

Pour les voitures qui font l'objet d'un contrat non-échu au 1^{er} janvier 2017, l'avantage en nature est calculé jusqu'à l'échéance normale du terme invariablement avec un taux de 1,5 pour cent.

Art. 10.

Notre Ministre des Finances est chargé de l'exécution du présent règlement qui sera publié au Mémorial.
