

Jurisprudence

Avantages accordés aux employés et retenue sur les traitements et salaires - Cour administrative, 1^{er} août 2018 (n° 40610C)

Résumé

Elisabeth Adam, *Partner, Elvinger Hoss Prussen*

Benoît Hupperich, *Associate, Elvinger Hoss Prussen*

L'affaire en cause concerne la mise à disposition gratuite par un employeur de deux voitures de service à son administrateur, salarié unique et actionnaire unique, Monsieur...

La question se posait de savoir si l'employeur, société anonyme de droit luxembourgeois (la « Société ») aurait dû soumettre l'avantage résultant de la mise à disposition gratuite des véhicules à la retenue sur les traitements et salaires (« RTS ») en ce sens qu'il constitue en principe un revenu imposable dans le chef de Monsieur... conformément aux articles 95 et 104 de la loi sur l'impôt sur le revenu (« LIR ») et de la circulaire LIR n° 104/1 du 18 février 2009 concernant l'évaluation de certains avantages accordés par l'employeur à ses salariés telle qu'applicable aux années en cause (« Circulaire »).

Le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 (« Bureau d'imposition ») a répondu par l'affirmative en procédant à une fixation complémentaire de RTS correspondant à l'avantage en nature lié à la mise à disposition gratuite des deux véhicules par la société.

L'émission du bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et pensions portant fixation de compléments de retenue pour les années 2011, 2012 et 2013 (« Bulletins de RTS ») fût confirmée par le directeur de l'administration des contributions directes suite à l'introduction d'une réclamation contre les bulletins de RTS par la Société.

Par un jugement daté du 7 décembre 2017 (n°38701 du rôle), le tribunal administratif a déclaré le recours de la société comme non fondé notamment aux motifs que « la mise à disposition de la voiture de service litigieuse s'[inscrivait] dans le cadre de l'exercice de son mandat d'administrateur [en charge de la gestion journalière] par Monsieur..., de sorte que le moyen ayant trait au statut d'indépendant de ce dernier [était] dès lors à rejeter ».

Au regard des moyens avancés par la société pour contester le complément de RTS, la Cour administrative (« Cour ») a apprécié l'existence d'une mise à disposition tant au regard de la qualité d'administrateur et salarié unique du bénéficiaire (1.), que de sa qualité d'actionnaire (2.)

1. L'existence d'une mise à disposition dans le chef de l'administrateur unique

La Société contestait le statut de salarié de Monsieur... en raison de l'absence de lien de subordination à son égard vu son statut d'administrateur unique et d'actionnaire unique de la Société. Les dispositions des articles 95 et 104 LIR et de la Circulaire ne devaient dès lors pas s'appliquer.

La Cour relève d'abord qu'il était constant en cause que l'administrateur unique exerçait un mandat social et disposait du pouvoir d'engager la Société par sa seule signature¹ de sorte qu'il était également en charge de la gestion journalière de la Société.

Par application des articles 91(1)n°2 et 95(6) LIR, l'« activité générale d'administration et de surveillance des collectivités soumises à l'impôt sur le revenu des collectivités est en principe considérée comme une activité indépendante qualifiée comme profession libérale », tandis que l'« activité particulière d'un administrateur chargé de la gestion journalière de la collectivité est qualifiée comme activité salariée ». La qualification fiscale de la rémunération versée à l'administrateur dépend ainsi de la nature de son activité.

Dans l'exercice de cette fonction d'administration en charge de la gestion journalière, la rémunération de l'administrateur constitue, au moins en partie, d'office un salaire d'un point de vue fiscal², indépendamment de toute considération liée à la reconnaissance du statut de salarié au sens du droit du travail³.

En présence d'un administrateur unique, la Cour indique que la rémunération globale doit être *scindée* en deux composantes pour la soumettre à deux régimes fiscaux différents. L'exercice du mandat social donne lieu à la perception de tantièmes dont le versement échappe à la RTS. En revanche, toute forme de revenu perçu en

¹ Élément corroboré par une publication au *Mémorial C*.

² Article 95(6) LIR.

³ Pour une analyse détaillée : A. LAMBÉ et R. LEDAIN SANTIAGO, « Le statut du dirigeant social - Salarié ou indépendant (1^{re} partie) », *ACE*, 2013/4, pp. 9-17.

contrepartie de l'activité de gestion journalière est soumise à la RTS aux conditions et modalités visées à l'article 136 LIR⁴.

Selon la Cour, l'administrateur unique a en cette qualité « assumé » cumulativement les deux fonctions et qu'il a par conséquent « nécessairement » perçu, au moins en partie, un revenu provenant d'une occupation salariée, « comme le confirment les comptes annuels » de la société des années 2011 à 2013 en faisant état de rémunérations versées.

Cette formulation suggère qu'un administrateur unique est présumé percevoir, et un salaire, et un bénéfice provenant d'une activité indépendante, alors que tel ne serait pas nécessairement le cas en présence d'une pluralité d'administrateurs.

La Cour conclut du « principe de l'inclusion de toute forme de rémunération dans le revenu imposable » du chef de l'activité salariée prévu par l'article 104(1) LIR⁵ que « toute rémunération en nature ou en espèces attribuée par l'employeur à ses salariés relève du revenu provenant d'une occupation salariée et est par conséquent imposable en tant que tel ».

Sur base de ces considérations et à l'instar du tribunal administratif, la Cour en conclut que Monsieur... a incontestablement bénéficié d'un avantage en nature par la mise à disposition d'un véhicule de service pour ses besoins professionnels et privés et que cet avantage en nature devait être qualifié de revenu d'une occupation salariée soumis à la RTS pour son entièreté.

2. L'absence de mise à disposition dans le chef de l'actionnaire unique

La Cour reconnaît néanmoins que l'avantage en nature doit également s'apprécier au regard de la qualité d'actionnaire unique de Monsieur... et qu'il convient dès lors également de vérifier si les règles relatives aux avantages en nature accordés aux associés/actionnaires de sociétés de capitaux telles que prévues au point 6 de la Circulaire sont applicables.

À ce titre, il ressort du point 6.1. de la Circulaire que l'avantage en nature mis à disposition de l'actionnaire, également chargé de la gestion journalière de la société

⁴ Pour une approche critique de cette différence de traitement : A. ELVINGER, « L'imposition des rémunérations d'administrateurs de sociétés - Un archaïsme et une discrimination », *Droit fiscal luxembourgeois - Livre jubilaire de l'IFA Luxembourg*, Bruxelles, Legitech, 2018.

⁵ L'article 104(1) LIR dispose que sont considérés comme recettes tous les avantages tant en espèce...

(et par conséquent considéré comme salarié pour les besoins fiscaux), ne constitue un revenu provenant d'une occupation salariée qu'à la condition que la société octroie, selon la Cour, le même avantage à « un cercle de personnes plus large comprenant une partie ou l'intégralité des salariés » non actionnaires de la société. Dans un tel cas, l'avantage est « à considérer comme rentrant dans la sphère des relations entre la société employeur et ses salariés ». L'actionnaire est alors assimilé aux autres salariés de la société et soumis au même régime fiscal. Le versement de l'avantage en nature est dès lors à soumettre à la RTS et constitue une dépense d'exploitation fiscalement déductible pour la société.

En revanche, lorsque la société n'emploie pas d'autres salariés ou exclut le bénéfice de l'avantage en nature des « simples salariés » non actionnaires, la mise à disposition relève de la relation entre la société employeur et son actionnaire. L'avantage en nature constitue alors une distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164 LIR, fiscalement non déductible au niveau de la société. Par conséquent, toutes considérations liées à l'application de RTS sont sans objet.

La Cour ajoute que cette interprétation est conforme à « la systématique de la LIR et à l'intention du législateur exprimée par l'article 164 LIR d'imposer le bénéfice des sociétés opaques avant toute distribution (...) ».

En application de ces principes et sur base des comptes annuels de la Société, l'administrateur unique était en l'espèce effectivement le seul salarié (et actionnaire) de la Société durant les années litigieuses.

La mise à disposition de la voiture de service ne relevait par conséquent pas de la sphère employeur-salarié, mais bien de la relation société-actionnaire.

La Cour a fait une application cumulative des articles 164(3) et 136(1) LIR pour qualifier l'avantage de revenu de capitaux mobiliers non passible de la RTS, entraînant de ce fait l'annulation des Bulletins de RTS fixant le complément.

3. Conclusion

L'inclusion de la voiture de service utilisable pour les besoins privés et professionnels dans la rémunération globale de l'administrateur unique, également unique salarié et actionnaire, n'est pas automatique. La RTS n'est susceptible de devoir s'appliquer qu'à condition que l'avantage ne trouve pas son origine dans la relation société-actionnaire, ce qui implique de mettre à disposition cet avantage à d'autres salariés de la société.