

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 F-1-07

N° 5 du 12 JANVIER 2007

IMPOT SUR LE REVENU. TRAITEMENTS ET SALAIRES. AVANTAGES EN NATURE.
ALIGNEMENT TOTAL DES REGLES D'EVALUATION DES AVANTAGES EN NATURE SUR CELLES PREVUES
POUR LE CALCUL DES COTISATIONS DE SECURITE SOCIALE QUEL QUE SOIT LE NIVEAU DE REMUNERATION DES
BENEFICIAIRES. COMMENTAIRES DE L'ARTICLE 57 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2005
(N° 2005-1720 DU 30 DECEMBRE 2005)

(C.G.I., art. 82)

NOR : BUD F 06 20481 J

Bureau C 1

PRESENTATION

En application du premier alinéa de l'article 82 du code général des impôts, les avantages en nature, c'est-à-dire la mise à disposition ou la fourniture par l'employeur à ses salariés d'un bien ou d'un service à titre gratuit ou à un prix inférieur à leur valeur réelle, sont, au même titre que la rémunération en espèces des bénéficiaires, imposables à l'impôt sur le revenu.

Aux termes du second alinéa de l'article 82 précité dans sa rédaction antérieure à celle résultant de la loi de finances rectificative pour 2005, les avantages en nature sont évalués selon les règles applicables en matière de sécurité sociale pour les salariés dont la rémunération est inférieure ou égale au plafond de la sécurité sociale et, dans le cas contraire, à leur valeur réelle.

Par mesure de simplification, l'article 57 de la loi de finances rectificative pour 2005 (n° 2005-1720 du 30 décembre 2005) supprime pour l'évaluation des avantages en nature au regard de l'impôt sur le revenu la distinction entre les salariés selon que leur rémunération excède ou non le plafond de la sécurité sociale, en sorte que les avantages en nature sont désormais évalués pour l'ensemble des salariés selon les règles prévues pour le calcul des cotisations de sécurité sociale.

La présente instruction commente ces nouvelles dispositions, qui sont applicables pour l'imposition des revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2005.

•

SOMMAIRE

CHAPITRE 1 : JUSQU'A L'IMPOSITION DES REVENUS DE L'ANNEE 2004, LES REGLES D'EVALUATION DES AVANTAGES EN NATURE ETAIENT DIFFERENTES SELON LE NIVEAU DE REMUNERATION DES BENEFICIAIRES	1
CHAPITRE 2 : A COMPTE DE L'IMPOSITION DES REVENUS DE L'ANNEE 2005, LES REGLES D'EVALUATION DES AVANTAGES EN NATURE SONT ALIGNEES SUR LES REGLES SOCIALES QUEL QUE SOIT LE NIVEAU DE REMUNERATION DES BENEFICIAIRES	5
I. Règles générales d'évaluation	5
II. Précisions par type d'avantages en nature	7
a) Logement	7
b) Véhicule	16
c) Autres avantages en nature (nourriture, téléphone mobile, ordinateur...)	22
III. Situation des dirigeants	32
CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR	37
Annexe	
1. Evaluation forfaitaire de l'avantage de logement	
2. Evaluation de l'avantage résultant de l'usage privé d'un véhicule mis à disposition du salarié	
3. Evaluation forfaitaire de l'avantage de nourriture	

CHAPITRE 1 : JUSQU'A L'IMPOSITION DES REVENUS DE L'ANNEE 2004, LES REGLES D'EVALUATION DES AVANTAGES EN NATURE ETAIENT DIFFERENTES SELON LE NIVEAU DE REMUNERATION DES BENEFICIAIRES

1. En application du premier alinéa de l'article 82 du code général des impôts (CGI), les avantages en nature, c'est-à-dire la mise à disposition ou la fourniture par l'employeur à ses salariés d'un bien ou d'un service à titre gratuit ou à un prix inférieur à leur valeur réelle, sont, au même titre que la rémunération en espèces des bénéficiaires, imposables à l'impôt sur le revenu.

Aux termes du second alinéa de l'article 82 précité dans sa rédaction en vigueur jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2004, les avantages en nature doivent être estimés d'après les règles applicables en matière de sécurité sociale lorsque le montant des sommes perçues en espèces par les bénéficiaires est inférieur ou égal au plafond fixé pour le calcul des cotisations de sécurité sociale¹ et, dans le cas contraire, à leur valeur réelle.

2. Pour leur part, les règles d'évaluation des avantages en nature applicables en matière de cotisations de sécurité sociale ont été redéfinies par un arrêté du 10 décembre 2002 modifié², qui a abrogé l'arrêté antérieur du 9 janvier 1975.

En particulier, l'arrêté du 10 décembre 2002, qui a par ailleurs étendu à d'autres avantages en nature le principe d'évaluations forfaitaires jusqu'alors réservées à la nourriture et au logement, a supprimé pour le calcul des cotisations de sécurité sociale la distinction entre les salariés selon leur niveau de rémunération. Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2003, l'évaluation des avantages en nature en matière sociale s'effectue selon des règles identiques pour l'ensemble des salariés.

Ces nouvelles dispositions ont été commentées par la direction de la sécurité sociale dans quatre circulaires des 6 et 7 janvier 2003 et des 19 août et 24 novembre 2005³.

Les conséquences au regard de l'impôt sur le revenu des modifications apportées, pour l'assiette des cotisations de sécurité sociale, aux modalités d'évaluation des avantages en nature ont été commentées dans une instruction du 6 février 2004 (BOI 5 F-1-04).

3. Au total, la différence entre les règles fiscales et sociales pour l'évaluation des avantages en nature des salariés dont la rémunération est supérieure au plafond de la sécurité sociale impliquait pour les entreprises de procéder dans certains cas à un double calcul.

4. Aussi, et par mesure de simplification, la loi de finances rectificative pour 2005 met fin à cette discordance en prévoyant, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2005, des règles identiques d'évaluation des avantages en nature, par référence aux règles de calcul des cotisations de sécurité sociale, pour l'ensemble des bénéficiaires sans égard pour leur niveau de rémunération.

CHAPITRE 2 : A COMPTER DE L'IMPOSITION DES REVENUS DE L'ANNEE 2005, LES REGLES D'EVALUATION DES AVANTAGES EN NATURE SONT ALIGNEES SUR LES REGLES SOCIALES QUEL QUE SOIT LE NIVEAU DE REMUNERATION DES BENEFICIAIRES

I. Règles générales d'évaluation

5. Aux termes du second alinéa de l'article 82 du CGI dans sa rédaction issue de l'article 57 de la loi de finances rectificative pour 2005 (n° 2005-1720 du 30 décembre 2005), les règles d'évaluation des avantages en nature applicables en matière d'impôt sur le revenu sont, pour l'imposition des revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2005, totalement alignées sur celles prévues pour le calcul des cotisations de sécurité sociale et ce, quel que soit le niveau de rémunération des bénéficiaires.

Les règles d'évaluation des avantages en nature applicables en matière d'impôt sur le revenu aux salariés dont la rémunération est inférieure ou égale au plafond de la sécurité sociale, qui sont déjà alignées sur celles des cotisations de sécurité sociale, demeurent donc inchangées.

¹ Soit un plafond annuel égal à 29 712 € en 2004.

² Le texte de cet arrêté figure en annexe 1 à l'instruction du 6 février 2004 (BOI 5 F-1-04).

³ Ces circulaires sont consultables sur le site www.securite-sociale.fr, « Actualité juridique », « Cotisations et contributions sociales ».

En revanche, cette mesure modifie les règles d'évaluation des avantages en nature des salariés dont la rémunération est supérieure au plafond de la sécurité sociale.

De fait, les avantages en nature concernés sont la fourniture du logement et la mise à disposition d'un véhicule, les règles s'appliquant déjà de manière identique pour la nourriture (cf. BOI 5 F-1-04, n° 35), la mise à disposition d'outils issus des nouvelles technologies de l'information et de la communication (cf. BOI 5 F-1-04, n° 55), ainsi que pour tous les autres avantages en nature qui, pour l'impôt sur le revenu comme pour les cotisations de sécurité sociale, sont retenus pour leur valeur réelle.

6. Enfin, d'une manière générale, et sauf précisions contraires dans la présente instruction (cf. à cet égard n° 15, 20, 21 et 36), les solutions doctrinales rendues pour l'assiette des cotisations de sécurité sociale, notamment dans le cadre des circulaires mentionnées au n° 2 ci-dessus, sont transposables à l'impôt sur le revenu.

II. Précisions par type d'avantages en nature

a) Logement

7. Le dispositif antérieur, qui prévoyait deux modalités différentes d'évaluation du logement de fonction selon que la rémunération du bénéficiaire excédait ou non le plafond de la sécurité sociale, est abandonné. A cet égard, il est rappelé que pour les salariés dont la rémunération excédait le plafond de la sécurité sociale, on retenait en principe la valeur réelle de l'avantage en nature mais, à titre de règle pratique, il était admis que l'avantage soit réputé égal à la valeur locative servant de base à la taxe d'habitation (valeur locative cadastrale).

8. Désormais, l'avantage de logement est évalué, quel que soit le niveau de rémunération des bénéficiaires, comme en matière de sécurité sociale. Il est donc évalué forfaitairement ou, sur option de l'employeur, d'après la valeur locative cadastrale augmentée, le cas échéant, des avantages accessoires retenus pour leur valeur réelle.

Ainsi, l'alignement sur les règles sociales d'évaluation permet à l'employeur d'opter pour l'ensemble de ses salariés entre le forfait social et la valeur locative cadastrale⁴.

- Evaluation selon le forfait social (cf. tableau en annexe) :

9. L'évaluation forfaitaire de l'avantage de logement se présente sous la forme d'un barème mensuel dont les tarifs, modulés en fonction de la rémunération des bénéficiaires (huit tranches de revenus déterminées par référence au montant mensuel du plafond de la sécurité sociale) et du nombre de pièces principales du logement concerné, sont progressifs de 2003 à 2007, puis indexés sur l'évolution des prix hors tabac à compter de l'année 2008.

Le forfait comprend également, et de manière limitative, les avantages accessoires suivants : eau, gaz, électricité, chauffage et garage.

L'évaluation de l'avantage de logement s'effectue au mois le mois, son montant annuel résultant de la totalisation des évaluations mensuelles ainsi effectuées.

- Evaluation selon la valeur locative cadastrale :

10. L'employeur peut opter pour l'évaluation de l'avantage de logement d'après la valeur locative cadastrale servant de base à la taxe d'habitation. A défaut de valeur locative cadastrale, l'estimation de l'avantage est effectuée d'après la valeur locative réelle du logement, c'est-à-dire du montant des loyers pratiqués dans la commune pour un logement similaire.

Les avantages accessoires pris en charge par l'employeur (eau, gaz, électricité, chauffage...) sont le cas échéant ajoutés pour leur valeur réelle.

11. Enfin, et quelle que soit l'option retenue par l'employeur (forfait, valeur locative cadastrale ou, par exception, valeur locative réelle), les autres types de charges susceptibles d'être acquittées par celui-ci et dont le paiement incombe normalement à l'occupant (par exemple, taxe d'habitation ou prime d'assurance) constituent dans tous les cas des avantages en espèces soumis à l'impôt sur le revenu.

⁴ Etant précisé que cette option peut être exercée salarié par salarié, et donc le cas échéant en sens contraire d'un salarié à l'autre.

- **Précisions**

- Logements occupés par nécessité absolue de service :

12. Pour les salariés ne pouvant accomplir leur activité sans être logés dans les locaux où ils exercent leurs fonctions (fonctionnaires logés par nécessité absolue de service, personnel de sécurité et de gardiennage...), la valeur de l'avantage de logement subit un abattement pour sujétions de 30 % sur la valeur locative cadastrale du logement ou, mais seulement à compter du 1^{er} janvier 2007, sur la valeur forfaitaire⁵.

Enfin, il est rappelé que l'avantage résultant pour les personnels de gendarmerie de la concession d'un logement par nécessité absolue de service n'est pas imposable en application du premier alinéa de l'article 82 du CGI.

- Usage mixte :

13. Si un logement est en partie à usage professionnel et à usage privé, l'employeur exclut du calcul de l'avantage la partie à usage professionnel, à condition que le contrat de mise à disposition indique le nombre de pièces réservées pour l'usage professionnel et pour l'usage privé, quel que soit le mode d'évaluation.

Si l'employeur opte pour l'évaluation selon la valeur locative cadastrale ou la valeur réelle, l'avantage doit être retenu dans la proportion de la superficie occupée à usage privé par rapport à la superficie totale. Il en est de même pour les avantages accessoires.

S'il choisit le forfait, l'avantage est évalué en fonction du nombre de pièces réservées à un usage privé.

- Versement d'une redevance ou d'un loyer :

14. La fourniture du logement n'est pas considérée comme un avantage en nature lorsque le salarié verse à son employeur une redevance ou un loyer dont le montant est au moins égal, selon l'option exercée par l'employeur, au montant forfaitaire ou à la valeur locative cadastrale (ou à la valeur locative réelle, à défaut de valeur locative cadastrale).

Lorsque la redevance ou le loyer est inférieur au forfait ou à la valeur locative cadastrale (ou à la valeur locative réelle), la différence constitue un avantage imposable. Toutefois, par mesure de simplification, cet avantage est négligé lorsque son montant est inférieur à l'évaluation résultant de la première tranche du barème forfaitaire pour une pièce.

15. Pour les agents du secteur public logés par utilité de service, il est rappelé qu'il n'y a pas avantage en nature dès lors que le bénéficiaire supporte la redevance compensatrice visée à l'article R. 100 du code du domaine de l'Etat (cf. n° 7 de la documentation de base 5 F 2232, repris au n° 46 de l'instruction 5 F-1-04 du 6 février 2004).

b) Véhicule

16. Lorsqu'un véhicule d'entreprise est mis à la disposition d'un salarié qui l'utilise à des fins à la fois professionnelles et personnelles, l'utilisation privée constitue un avantage en nature imposable.

Le dispositif antérieur, qui prévoyait deux modalités différentes d'évaluation de l'avantage de véhicule selon que la rémunération du bénéficiaire excédait ou non le plafond de la sécurité sociale, est abandonné. Il est rappelé que pour les salariés dont la rémunération excédait le plafond de la sécurité sociale, on retenait en principe la valeur réelle de l'avantage en nature mais, à titre de règle pratique, il était admis que l'avantage soit évalué selon le barème fiscal du prix de revient kilométrique publié annuellement par l'administration.

Désormais, l'avantage résultant de l'utilisation privée d'un véhicule mis à la disposition d'un salarié est évalué, quel que soit le niveau de rémunération des bénéficiaires, comme en matière de sécurité sociale. Il est donc évalué sur la base des dépenses réellement engagées ou, sur option de l'employeur, sur la base d'un forfait exprimé en pourcentage du coût d'achat du véhicule ou, en cas de location ou location avec option d'achat, du coût global annuel comprenant la location, l'entretien et l'assurance du véhicule (cf. tableau en annexe).

⁵ L'application de l'abattement pour sujétions de 30 % est en effet reportée à la date d'échéance du lissage du forfait logement, soit à compter du 1^{er} janvier 2007.

- Evaluation d'après la valeur réelle :

17. Les dépenses réelles comprennent, pour un véhicule acheté, l'amortissement du véhicule (20 % du prix d'achat TTC si le véhicule a moins de 5 ans, 10 % sinon), l'assurance, les frais d'entretien et, le cas échéant, les frais de carburant. Pour un véhicule loué, elles comprennent le coût global annuel de la location, auquel s'ajoutent l'assurance, les frais d'entretien. La valeur de l'avantage en nature s'obtient en appliquant au total ainsi obtenu le rapport existant entre le kilométrage parcouru par le salarié pour son usage personnel et le kilométrage total, et en ajoutant, le cas échéant, les frais de carburant.

- Evaluation selon le forfait social :

18. L'avantage est égal, pour un véhicule acheté, à 9 % du coût d'achat TTC (6 % si le véhicule a plus de cinq ans), et, pour un véhicule loué, à 30 % du coût global annuel TTC comprenant la location, l'entretien et l'assurance. Si l'employeur paie le carburant, cet avantage supplémentaire est retenu soit pour son montant réel, soit par une majoration des pourcentages ci-dessus, qui sont alors portés à 12 % du coût d'achat TTC (9 % si le véhicule a plus de cinq ans) et, pour un véhicule loué, à 40 % du coût global annuel comprenant la location, l'entretien, l'assurance et le carburant.

En ce qui concerne les véhicules loués (location simple ou location avec option d'achat), l'évaluation forfaitaire est le cas échéant, dans un souci de neutralité, plafonnée au montant de cet avantage calculé, sur la base du prix d'achat TTC par le loueur⁶, comme si l'employeur avait été propriétaire du véhicule concerné.

En outre, il s'agit d'un forfait annuel qui doit être, le cas échéant, ajusté au prorata du nombre de mois pendant lesquels le véhicule a été mis à la disposition effective du salarié, notamment lorsque celle-ci intervient en cours d'année.

19. Bien entendu, en cas de contribution financière du bénéficiaire au titre de l'avantage en nature, par exemple sous la forme d'une retenue sur salaires, un avantage en nature imposable n'est susceptible d'être constaté que dans l'hypothèse où cette contribution est inférieure au montant réel ou forfaitaire, selon l'option exercée par l'employeur, dudit avantage. L'avantage imposable est alors égal à la différence entre le montant précité et la contribution financière du salarié.

20. En cas d'achat par l'entreprise d'un véhicule avec une remise correspondant à la reprise de l'ancien véhicule par le vendeur ou le concessionnaire, le prix d'achat du véhicule mentionné aux n° 17 et n° 18 ci-dessus s'entend pour le calcul de l'avantage en nature imposable à l'impôt sur le revenu avant déduction de ladite remise.

• Précision

21. La mise à la disposition des salariés par l'entreprise d'un véhicule pour effectuer des déplacements professionnels constitue une allocation en nature pour frais d'emploi qui, à ce titre, doit être rapportée par les intéressés à leur rémunération imposable en cas d'option pour les frais réels ou, s'ils pratiquent la déduction forfaitaire de 10 %, à concurrence des déplacements effectués entre le domicile et le lieu de travail. La valeur de cette allocation est calculée en tenant compte des charges d'amortissement et d'assurance ainsi que des frais d'entretien et de carburant que le salarié aurait supportés s'il avait utilisé un véhicule personnel et, à défaut, au moyen du barème forfaitaire du prix de revient kilométrique publié annuellement par l'administration (cf. BOI 5 F-1-04, n° 14).

c) Autres avantages en nature (nourriture, téléphone mobile, micro-ordinateur ...)

22. Il s'agit d'un simple rappel, dès lors que l'évaluation selon les règles forfaitaires applicables pour le calcul des cotisations de sécurité sociale (nourriture et NTIC) était déjà admise pour l'ensemble des salariés, y compris donc pour ceux dont la rémunération excède le plafond de la sécurité sociale (cf. BOI 5 F-1-04 n° 35 et 55).

- Nourriture

23. Lorsque l'employeur fournit la nourriture, l'avantage est évalué forfaitairement, soit en 2005 à 4,10 € par repas et à 8,20 € par jour. Pour 2006, ces montants sont respectivement de 4,15 € et 8,30 €.

Par exception, pour les salariés des hôtels, cafés, restaurants et assimilés, la valeur de l'avantage en nature de nourriture est évaluée à un minimum garanti (MG) par repas, soit pour 2005 à 3,06 € du 1^{er} janvier au 30 juin et 3,11 € du 1^{er} juillet au 31 décembre. Pour 2006, ces montants s'établissent à 3,11 € du 1^{er} janvier au 30 juin et 3,17 € du 1^{er} juillet au 31 décembre.

⁶ Ce prix est déterminé dans les conditions prévues en réponse aux questions n° 67 et 68 de la circulaire de la direction de la sécurité sociale du 19 août 2005 (cf n° 2 ci-dessus).

L'ensemble de ces montants est repris dans le tableau en annexe.

• **Précisions :**

24. Cantine ou restaurant d'entreprise : la fourniture de repas dans un restaurant d'entreprise, géré ou subventionné par l'employeur, moyennant une participation des personnels, constitue pour ces derniers un avantage en nature, à raison de la différence entre le montant du forfait avantage nourriture et le montant de la participation personnelle de l'agent. Toutefois, lorsque la participation de l'agent est au moins égale à la moitié de l'évaluation forfaitaire prévue au n° 23 ci-dessus, l'avantage est négligé.

25. Titres-restaurant : la part contributive de l'employeur à l'acquisition par les salariés de titres-restaurant est, sous certaines conditions, exonérée sous un plafond, revalorisé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu, égal à 4,89 € pour les titres acquis en 2006 (CGI, 19° de l'article 81).

26. Fourniture de repas résultant d'une obligation professionnelle ou pris par nécessité de service (par exemple, personnels éducatifs dans les établissements scolaires) : elle n'est pas considérée comme un avantage en nature.

27. Salariés en déplacement professionnel : pour les salariés en déplacement professionnel et remboursés intégralement de leurs frais de repas, il n'y a pas lieu de réintégrer un avantage en nature correspondant à l'économie du repas normalement pris à domicile.

- Outils issus des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) :

28. L'utilisation à titre privé par les salariés d'outils issus des NTIC (téléphone mobile, micro-ordinateur...) mis à leur disposition par l'employeur constitue un avantage en nature.

L'avantage en nature est évalué sur option de l'employeur :

- soit sur la base des dépenses réellement engagées ;

- soit sur la base d'un forfait égal à 10 % du coût d'achat de ces outils ou 10 % du coût annuel de l'abonnement.

Toutefois, l'avantage est négligé lorsqu'il correspond à l'utilisation raisonnable de ces outils pour la vie quotidienne (par exemple, appels au domicile de courte durée, brèves consultations de serveurs pratiques sur Internet ...) dont l'emploi est justifié par des besoins ordinaires de la vie professionnelle et familiale.

- Cadeaux de valeur modique

29. Il est rappelé que les cadeaux en nature de valeur modique offerts aux salariés par l'employeur ou le comité d'entreprise dont la remise s'effectue à l'occasion d'événements particuliers sans lien direct avec l'activité professionnelle des bénéficiaires (par exemple, mariage ou anniversaire du salarié, naissance d'un enfant, fêtes de Noël) sont exonérés d'impôt sur le revenu lorsque leur valeur ne dépasse pas 5 % du montant mensuel du plafond de la sécurité sociale par événement et par année civile, soit 129 € pour 2006 (cf. BOI 5 F-3-06).

- Fourniture gratuite ou à tarif préférentiel de produits réalisés ou vendus par l'entreprise

30. Si les salariés reçoivent ou achètent à des conditions préférentielles des biens ou services produits ou rendus par leur entreprise, aucun avantage en nature n'est retenu si la réduction tarifaire n'excède pas 30 % du prix public TTC pratiqué par l'employeur pour le même produit ou service vendu à un consommateur non salarié de l'entreprise.

Le prix public TTC s'entend :

- du prix le plus bas pratiqué dans l'année pour la vente du même produit ou service aux clients détaillants, lorsque l'entreprise vend uniquement à des détaillants ;

- du prix public le plus bas pratiqué dans l'année par l'employeur pour la vente du même produit ou service à la clientèle de la boutique, si le produit ou service est habituellement commercialisé dans une boutique.

- Autres avantages en nature

31. Les autres avantages en nature sont retenus pour l'assiette de l'impôt sur le revenu, comme pour celle des cotisations de sécurité sociale, pour leur valeur réelle.

III. Situation des dirigeants

32. Par principe, les avantages en nature consentis aux personnes qui ne sont pas liées à l'entreprise uniquement par un contrat de travail telles que les dirigeants mentionnés aux 1°, 2° et 3° du b de l'article 80 ter du CGI sont évalués, quel que soit le montant de la rémunération des intéressés, pour leur montant réel (cf. BOI 5 F-1-04, n° 12 et 33).

Cela étant, il résulte de l'article 5 de l'arrêté précité du 10 décembre 2002, qui prévoit que les avantages en nature de nourriture et de logement accordés aux dirigeants et mandataires sociaux relevant des 11°, 12° et 23° de l'article L. 311-3 du code de la sécurité sociale doivent être évalués pour leur montant réel, que les autres avantages résultant de l'utilisation privée d'un véhicule de fonction ou des outils issus des NTIC peuvent au contraire, et même en l'absence du cumul d'un contrat de travail avec le mandat social, faire l'objet d'une évaluation forfaitaire dans les conditions prévues respectivement aux n° 18 et n° 28 ci-dessus.

Les dirigeants et mandataires sociaux concernés sont les gérants minoritaires ou égalitaires de sociétés à responsabilité limitée (SARL) ou de sociétés d'exercice libéral à responsabilité limitée (Selarl), les présidents-directeurs et directeurs généraux de sociétés anonymes (SA) et de sociétés d'exercice libéral à forme anonyme (Selafa) et les présidents et dirigeants de sociétés par actions simplifiées (SAS).

33. Dans un souci de simplification, il sera admis de retenir également pour l'assiette de l'impôt sur le revenu des dirigeants concernés ces évaluations forfaitaires, les avantages de nourriture et de logement restant en revanche évalués d'après leur valeur réelle.

Cas particulier du cumul d'un mandat social et d'un contrat de travail

34. Dans cette situation, les avantages de nourriture et de logement consentis aux dirigeants et mandataires sociaux mentionnés au n° 32 ci-dessus pourront faire l'objet d'une évaluation forfaitaire sous réserve de justifier, le cas échéant, de la régularité du cumul du contrat de travail et du mandat social invoqué.

35. A cet égard, il est rappelé que la jurisprudence de la Cour de cassation soumet la validité du cumul d'un mandat social et d'un contrat de travail à des conditions très strictes. En particulier, et sous réserve d'une fraude à la loi, le cumul n'est autorisé que si le contrat de travail correspond à un emploi effectif, caractérisé par l'exercice, dans un lien de subordination à l'égard de la société, de fonctions techniques distinctes de celles exercées dans le cadre du mandat social et donnant lieu à rémunération séparée.

36. En outre, pour l'évaluation de l'avantage de logement imposable à l'impôt sur le revenu, c'est l'ensemble de la rémunération, servie tant au titre du contrat de travail que du mandat social, qu'il convient de retenir pour l'application du forfait social mentionné au n° 9 ci-dessus, dès lors en effet que la concession du logement se rapporte indistinctement à l'ensemble des fonctions – dirigeantes et salariées – des bénéficiaires.

CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR

37. L'ensemble de ces dispositions sont applicables pour l'imposition des revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2005.

BOI liés : 5 F-1-04, 5 F-13-05 et 5 F-11-06

La Directrice de la législation fiscale
Marie-Christine LEPETIT



Annexe

1. Evaluation forfaitaire de l'avantage de logement

Rémunération brute mensuelle en espèces (R) en fonction du plafond mensuel de la sécurité sociale (P ⁷) et du nombre de pièces principales	Montant mensuel de l'avantage de logement (en €)		
	2005	2006	2007
R < 0,5 P			
- logement d'une pièce principale	47	53	60
- autres logements (par pièce principale)	26	29	32
0,5 P ≤ R < 0,6 P			
- logement d'une pièce principale	54	61	70
- autres logements (par pièce principale)	33	39	45
0,6 P ≤ R < 0,7 P			
- logement d'une pièce principale	60	70	80
- autres logements (par pièce principale)	41	50	60
0,7 P ≤ R < 0,9 P			
- logement d'une pièce principale	69	80	90
- autres logements (par pièce principale)	50	62	75
0,9 P ≤ R < 1,1 P			
- logement d'une pièce principale	97	103	110
- autres logements (par pièce principale)	89	92	95
1,1 P ≤ R < 1,3 P			
- logement d'une pièce principale	111	120	130
- autres logements (par pièce principale)	100	107	115
1,3 P ≤ R < 1,5 P			
- logement d'une pièce principale	122	136	150
- autres logements (par pièce principale)	117	126	140
R ≥ 1,5 P			
- logement d'une pièce principale	136	153	170
- autres logements (par pièce principale)	130	144	160

Exemple : un logement de trois pièces fourni gratuitement par l'employeur à un salarié dont la rémunération brute en espèces s'élève à 3 000 € par mois (soit entre 1,1 et 1,3 fois le plafond de la sécurité sociale) doit en 2005 être évalué à : 100 € × 3 = 300 € par mois.

⁷ P = plafond mensuel de la sécurité sociale, soit 2 516 € en 2005 (30 192 € par an) et 2 589 € en 2006 (31 068 € par an).

2. Evaluation de l'avantage résultant de l'usage privé d'un véhicule mis à disposition du salarié

Modes d'évaluation		Véhicule acheté		Véhicule en location (le cas échéant avec option d'achat)
		Moins de 5 ans	Plus de 5 ans	
Selon dépenses réelles (évaluation annuelle)	Dépenses prises en compte	Amortissement, soit 20 % du coût d'achat TTC du véhicule + assurance + frais d'entretien	Amortissement, soit 10 % du coût d'achat TTC du véhicule + assurance + frais d'entretien	Coût de location + assurance + frais d'entretien
	Montant de l'avantage en nature	montant total des dépenses ci-dessus x kilométrage à titre privé / kilométrage total du véhicule + le cas échéant, frais réels de carburant pris en charge par l'employeur		
Selon forfait annuel	L'employeur ne paie pas le carburant	9 % du coût d'achat TTC du véhicule	6 % du coût d'achat TTC du véhicule	30 %⁸ du coût global annuel (location, assurance, entretien)
	L'employeur paie le carburant	Idem + frais réels de carburant ou sur option, 12 % du coût d'achat TTC du véhicule	Idem + frais réels de carburant ou sur option, 9 % du coût d'achat TTC du véhicule	Idem+ frais réels de carburant ou sur option, 40 %⁷ du coût global annuel (location, assurance, entretien, carburant)

3. Evaluation forfaitaire de l'avantage de nourriture

Catégorie de bénéficiaires	Montants 2005		Montants 2006	
	Par repas	Par jour	Par repas	Par jour
Cas général	4,10 €	8,20 €	4,15 €	8,30 €
Salariés des hôtels, cafés, restaurants et assimilés	1 minimum garanti (MG), soit 3,06 € du 1 ^{er} janvier au 30 juin et 3,11 € du 1 ^{er} juillet au 31 décembre	2 MG, soit 6,12 € du 1 ^{er} janvier au 30 juin et 6,22 € du 1 ^{er} juillet au 31 décembre	1 MG, soit 3,11 € du 1 ^{er} janvier au 30 juin et 3,17 € du 1 ^{er} juillet au 31 décembre	2 MG, soit 6,22 € du 1 ^{er} janvier au 30 juin et 6,34 € du 1 ^{er} juillet au 31 décembre
Dirigeants	Valeur réelle			

⁸ L'évaluation forfaitaire ainsi obtenue est, le cas échéant, plafonnée à celle applicable pour les véhicules achetés.