

Avantages en nature et frais professionnels

Précisions ministérielles

L'administration vient de diffuser une troisième série de questions/réponses. S'agissant des avantages en nature, elle revient notamment sur la nourriture, le logement et le véhicule. Elle apporte également des précisions, en matière de frais professionnels, sur les indemnités de grand déplacement, la déduction forfaitaire spécifique et les frais d'entreprise.

Questions/Réponses DSS/SDFSS/SB n° 3 du 6 juin 2003; « Les cotisations sociales de l'entreprise », RF 913



Avantages en nature, règles de calcul

L'administration revient sur les règles d'évaluation des avantages en nature.

Participation financière du salarié

- 1** Un salarié peut verser une redevance à l'occasion de la mise à sa disposition d'un avantage en nature (véhicule, outil issu des NTIC...). Pour établir la valeur de l'avantage, la comparaison entre le montant de la participation financière du salarié et celui de l'avantage s'effectue sans tenir compte des cotisations, contributions sociales, impôts et taxes qui s'appliquent à l'avantage en nature.

Les cotisations et contributions sociales, ainsi que les impôts et taxes qui s'appliquent à l'avantage en nature sont ignorés. Celui-ci est calculé tel qu'il figurerait dans le haut de la fiche de paie (rémunération brute imposable).

Évaluation forfaitaire

- 2** Les évaluations forfaitaires constituent des évaluations minimales (arrêté du 10 décembre 2002, art. 5). Cette règle de l'évaluation minimale ne vise que le cas où l'employeur entend se placer dans le champ de l'évaluation forfaitaire de l'avantage en nature (obligatoire pour l'avantage en nature nourriture). Dès lors, si les autres évaluations fixées forfaitairement, par convention ou contrat, sont inférieures à ce forfait, le forfait fixé par l'arrêté constitue un minimum.

En revanche, lorsque l'avantage en nature (nourriture pour certains mandataires sociaux, logement, véhicule ou nouvelles technologies) est estimé sur une base réelle, le montant de la valeur réelle peut être inférieur à l'évaluation forfaitaire sous réserve de la production de justificatifs.

Lorsque le prix de revient d'un repas est inférieur à la valeur minimale du forfait, le forfait fixé par l'arrêté constitue un minimum.

Avantage en nature nourriture

- 3** La participation demandée aux personnes handicapées accueillies dans les centres d'aide par le travail pour les repas que ceux-ci leur fournissent (arrêté ministériel du 13 juillet 1978) reste en vigueur.

Pour rappel, elle est fixée à une fois le minimum garanti.

Ainsi, lorsque l'intéressé nourri en cantine paie cette participation, aucun avantage en nature ne doit être réintégré puisque cet avantage doit être négligé lorsque la participation du salarié est au moins égale à la moitié du forfait, soit 2 €.

Toutefois, lorsque l'intéressé ne participe pas, il est considéré comme étant nourri gratuitement et l'avantage en nature doit être évalué à 4 €.

Avantage en nature logement

Deux nouvelles précisions ministérielles concernant l'avantage en nature logement.

Loyer pratiqué inférieur au taux de ceux pratiqués dans la commune

4 Dans l'hypothèse de l'évaluation de l'avantage logement selon la valeur locative réelle, lorsque la valeur servant à l'établissement de la taxe d'habitation ne peut être connue, la circulaire du 7 janvier 2003 indique que la valeur locative réelle s'entend du taux des loyers pratiqués dans la commune pour un logement de surface comparable.

Si le loyer acquitté par l'employeur est d'un montant inférieur à celui résultant du taux des loyers pratiqués dans la commune, il convient de retenir la valeur du loyer acquitté par l'employeur, sous réserve de la production des justificatifs (contrat de bail, quittance de loyer...).

Logement par nécessité absolue de service

5 La circulaire ministérielle du 7 janvier 2003 prévoit que la valeur de l'avantage en nature dont disposent les salariés logés par nécessité absolue de service subit un abattement pour sujétions de 30 % sur la valeur locative ou, à compter du 1^{er} janvier 2007, sur la valeur forfaitaire de l'avantage logement.

L'abattement de 30 % de l'avantage en nature logement tient compte des sujétions professionnelles spéciales obligeant ces salariés à être logés sur le lieu de travail où ils exercent leurs fonctions. Ces sujétions, qui peuvent notamment consister en des astreintes, doivent apparaître dans le contrat de travail.

Sont, par exemple, concernés :

- les salariés qui, en vertu d'une obligation contractuelle, doivent laisser la disposition de leur logement à leur remplaçant pendant la période de congés annuels ;
- les salariés chargés de la garde et de la sécurité des locaux ou des installations d'une entreprise ;
- les salariés chargés de remédier, de jour comme de nuit, à une défaillance des installations de production ou de distribution d'une entreprise.

● **Avantage en nature véhicule**

Les règles d'évaluation applicables à l'avantage en nature véhicule sont une nouvelle fois développées.

Règles de calcul

- 6** Le ministère propose un tableau récapitulant les règles d'évaluation de l'avantage en nature véhicule.

Évaluation de l'avantage en nature véhicule: forfait ou réel			
	Véhicule acheté		Véhicule en location ou en location avec option d'achat
	5 ans et moins	Plus de 5 ans	
Forfait annuel L'employeur ne prend pas en charge le carburant	9 % du coût d'achat (prix TTC réglé par l'entreprise)	6 % du coût d'achat (prix TTC réglé par l'entreprise)	30 % du coût global annuel pour la location (location, entretien, assurance). L'évaluation ainsi obtenue sera, en tout état de cause, plafonnée à celle qui résulte de la règle applicable en cas de véhicule acheté (voir page suivante), le prix de référence du véhicule étant le prix d'achat TTC du véhicule par le loueur, rabais compris, dans la limite de 30 % du prix conseillé par le constructeur pour la vente de véhicule au jour du début du contrat.
Forfait annuel L'employeur prend en charge le carburant	9 % du coût d'achat (prix TTC réglé par l'entreprise) plus les frais réels (sur factures) de carburant utilisé à des fins personnelles	6 % du coût d'achat (prix TTC réglé par l'entreprise) plus les frais réels (sur factures) de carburant utilisé à des fins personnelles	• 30 % du coût global annuel pour la location (location, entretien, assurances) plus frais réels (sur factures) de carburant utilisé à des fins personnelles. ou • 40 % du coût global annuel pour la location (location, entretien, assurance et coût global du carburant utilisé à des fins professionnelles et personnelles). *** L'évaluation ainsi obtenue sera, en tout état de cause, plafonnée à celle qui résulte de la règle applicable en cas de véhicule acheté (voir ci-contre), le prix de référence du véhicule étant le prix d'achat TTC du véhicule par le loueur, rabais compris dans la limite de 30 % du prix conseillé par le constructeur pour la vente de véhicule au jour du début du contrat.
Dépenses réelles (évaluation annuelle) L'employeur ne prend pas en charge le carburant	• 20 % du coût d'achat (prix TTC réglé par l'entreprise) • L'assurance • Les frais d'entretien	• 10 % du coût d'achat (prix TTC réglé par l'entreprise) • L'assurance • Les frais d'entretien	• Coût global annuel de la location • L'entretien • L'assurance

Pour évaluer l'avantage en nature

Résultat obtenu en additionnant les trois valeurs listées ci-dessus
× nbre de km parcourus à titre privé

Total de km parcourus par le véhicule pour la même période

L'employeur prend en charge le carburant	Ajouter, le cas échéant, les frais réels de carburant utilisé pour un usage personnel	Ajouter, le cas échéant, les frais réels de carburant utilisé pour un usage personnel	Ajouter, le cas échéant, les frais réels de carburant utilisé pour un usage personnel
--	---	---	---

Évaluation au forfait du véhicule en location avec ou sans option d'achat

• L'employeur ne prend pas en charge le carburant « privé »

- 7** L'entreprise peut mettre à disposition des véhicules en location ou en location avec option d'achat (ou autre location assortie de promesse unilatérale de vente) sans pour autant prendre en charge les frais du carburant utilisé pour l'usage privé du véhicule. Lorsque le salarié utilise en permanence le véhicule de son entreprise et paie les frais de carburant pour son usage privé, l'évaluation de l'avantage résultant de l'usage privé du véhicule est effectuée sur la base de 30 % du coût global annuel comprenant la location, l'entretien et l'assurance, évalué d'après les factures intégrant les taxes. Toutefois, l'évaluation de cet avantage ne peut pas avoir pour effet de porter le montant de l'avantage en nature à un niveau supérieur à celui qui aurait été calculé si l'employeur avait acheté le véhicule (le prix de référence du véhicule étant le prix d'achat TTC du véhicule par le loueur, rabais compris dans la limite de 30 % du prix conseillé par le constructeur pour la vente du véhicule au jour du début du contrat). Il appartient aux loueurs et crédit-bailleurs de communiquer aux entreprises locataires les éléments nécessaires à l'application des principes ci-dessus mentionnés. En l'absence d'une telle information, le prix retenu sera le prix du véhicule proposé par le constructeur, au jour du début du contrat de location.

• L'employeur prend en charge les frais du carburant « privé »

- 8** Lorsque l'employeur paie le carburant du véhicule, l'avantage peut être évalué de deux manières :
- soit sur la base de 30 % du coût global annuel comprenant la location, l'entretien et l'assurance du véhicule auquel s'ajoute l'évaluation des dépenses de carburant utilisé à des fins personnelles à partir des frais réellement engagés (sur factures),
 - soit suivant un forfait global de 40 % du coût global annuel comprenant la location, l'entretien et l'assurance du véhicule, ainsi que le coût global du carburant utilisé à des fins professionnelles et personnelles.
- Toutefois, l'évaluation de cet avantage ne peut pas avoir pour effet de porter le montant de l'avantage en nature à un niveau supérieur à celui qui aurait été calculé si l'employeur avait acheté le véhicule (le prix de référence du véhicule étant le prix d'achat TTC du véhicule par le loueur, rabais compris, dans la limite de 30 % du prix conseillé par le constructeur pour la vente du véhicule au jour du début du contrat). Il appartient aux loueurs et crédit-bailleurs de communiquer aux entreprises locataires les éléments nécessaires à l'application des principes ci-dessus mentionnés. En l'absence d'une telle information, le prix retenu sera le prix conseillé d'achat du véhicule par le constructeur au jour du début du contrat de location.

Achat par l'entreprise du véhicule à l'issue de la location

- 9** Lorsque le véhicule est acheté par l'entreprise à l'issue de la location ou de la location avec option d'achat (ou autre location assortie de promesse unilatérale de vente), la valeur à prendre en compte est la valeur d'achat du véhicule réglée par le loueur ou le crédit-bailleur.

Le prix de référence du véhicule est le prix d'achat TTC du véhicule par le loueur ou crédit-bailleur, rabais compris, dans la limite de 30 % du prix conseillé par le constructeur pour la vente du véhicule au jour du début du contrat.

Le dépôt de garantie n'a pas à être intégré dans ce calcul.

Détermination du mode d'évaluation

• Choix salarié par salarié

- 10** Le mode d'évaluation de l'avantage en nature véhicule (au réel ou au forfait) peut être fait différemment en fonction de chaque salarié. Rien n'impose à l'employeur d'utiliser les mêmes modes d'évaluation pour l'ensemble des salariés. L'employeur a la faculté de réviser en fin d'exercice l'option prise en fonction de son choix (forfait ou valeur réelle) pour l'année entière considérée.

• Changement de mode d'évaluation

- 11** Le mode d'évaluation doit être déterminé lors de l'établissement de la DADS (c'est-à-dire au 31 janvier de l'année $N + 1$). Il doit être identique pour l'année entière (soit au forfait, soit au réel). Ainsi, une entreprise qui évalue l'avantage en nature, pour une partie de l'année, au forfait et ensuite, pour une autre partie de l'année, au réel devra, lors de l'établissement de la DADS, choisir l'un des deux modes et recalculer l'avantage par rapport au mode d'évaluation ainsi choisi pour l'année considérée.

Exemple

L'employeur a la possibilité d'évaluer l'avantage en nature de façon forfaitaire sur 3 ou 4 mois en attendant la mise en place d'une évaluation au réel.

Entretien, assurance et évaluation au réel

• Coût de l'entretien du véhicule

- 12** Dans l'évaluation de l'avantage en nature véhicule au réel, le coût de l'entretien comprend les frais courants (vidange, changement de pneus...). En revanche, les frais de remise en état du véhicule consécutifs à un sinistre ne doivent, par exemple, pas être pris en compte.

• Coût de l'assurance pour l'entreprise

- 13** Dans l'évaluation de l'avantage en nature véhicule au réel, il faut prendre en compte le coût de l'assurance réellement supporté par l'entreprise (quels que soient les risques pour lesquels elle s'est assurée). Les éventuelles franchises supportées par l'entreprise en cas de sinistre ne doivent pas être prises en compte.

Dans le cas où l'entreprise ne pourrait déterminer le coût de l'assurance pour chaque salarié (exemple: en cas de contrat de flotte d'assurance), l'entreprise peut retenir un coût moyen.

Moyens de preuve de la répartition entre usages professionnel et privé

• Répartition kilométrages privé et professionnel

- 14** L'employeur peut être amené à prouver les kilométrages privé et professionnel effectués par le salarié avec l'avantage en nature véhicule. Le système déclaratif ne peut constituer qu'un commencement de preuve ou une présomption simple. L'employeur peut, par ailleurs, démontrer le kilométrage parcouru à titre privé en soustrayant le kilométrage effectué à titre professionnel du kilométrage total effectué par le véhicule.

Les carnets de bord, de visite ou de rendez-vous peuvent constituer des éléments de preuve suffisants du kilométrage parcouru à titre professionnel.

• Preuve de la prise en charge par le salarié du carburant privé

- 15** L'employeur peut prouver par tous moyens que le salarié prend à sa charge le carburant privé.

Le fait d'imposer au salarié d'effectuer le plein avec une carte essence la veille au soir du repos hebdomadaire (ex. : le vendredi soir) et de le refaire à sa charge le lendemain matin du repos hebdomadaire (ex. : le lundi matin) peut constituer un moyen de preuve suffisant.

En revanche, le blocage de la carte essence, par exemple durant le week-end, ne suffit pas à prouver que le salarié paie son carburant. Le plein de carburant ayant pu être effectué la veille du congé hebdomadaire.

Lorsque, sur les factures, le nombre total de litres de carburant payé par l'entreprise correspond au nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel multiplié par la consommation moyenne du véhicule au 100 km, ces éléments constituent une présomption suffisante pour apprécier que le salarié prend en charge son carburant à titre privé.

Lorsque le nombre total de litres de carburant payé par l'entreprise est supérieur à la consommation en carburant correspondant au nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel, le nombre de litres de carburant dépassant cette consommation professionnelle est alors considéré comme une consommation privée. Le montant de l'avantage en nature qui doit alors être réintégré dans l'assiette de cotisations est calculé en multipliant le nombre de litres de carburant utilisé à titre privé par le coût du litre de carburant facturé.

Là encore, les carnets de bord, de visite ou de rendez-vous peuvent constituer des éléments de preuve suffisants du kilométrage parcouru à titre professionnel.

Achat par l'employeur d'un véhicule avec reprise de l'ancien véhicule

- 16** Lorsque l'employeur achète un véhicule avec une remise correspondant à la reprise de son ancien véhicule par le vendeur, le montant correspondant à la reprise de l'ancien véhicule doit être déduit du prix d'achat pour évaluer l'avantage en nature véhicule.

Trajet « domicile ou lieu de travail » vers « lieu de travail »

- 17** La question de l'évaluation d'un véhicule mis à disposition permanente dans le cadre du trajet domicile-lieu de travail ou d'un trajet d'un lieu de travail à un autre avait été traitée à la question 33 du « Questions/Réponses » n° 2. Le ministère reformule sa réponse compte tenu d'une erreur de rédaction dans son précédent questions/réponses.

Il faut désormais comprendre qu'aucun avantage en nature n'est constitué par l'économie de frais réalisée par le salarié lorsqu'il est démontré que l'utilisation du véhicule mis à sa disposition est nécessaire à l'activité professionnelle.

Par ailleurs, l'employeur doit démontrer que le salarié ne peut pas utiliser les transports en commun soit parce que le trajet domicile-lieu de travail n'est pas desservi ou mal desservi, soit en raison de conditions ou d'horaires particuliers de travail. Ce principe s'applique également lorsque l'employeur opte pour la déduction forfaitaire spécifique.

Frais professionnels nourriture et logement

Le ministère revient notamment sur deux points particuliers en matière de frais professionnels : la nourriture et les indemnités de mobilité.

Frais professionnels nourriture pour les travailleurs de nuit

18 L'arrêté du 20 décembre 2002 dans son article 3 mentionne des limites spécifiques d'exonération des frais professionnels nourriture pour le travail de nuit. Le ministère revient sur la définition de cette plage horaire.

Le code du travail stipule que tout travail entre 21 heures et 6 heures est considéré comme travail de nuit. Sachant qu'une autre période de neuf heures consécutives, comprise entre 21 heures et 7 heures mais comprenant, en tout état de cause, l'intervalle compris entre 24 heures et 5 heures, peut être substituée à cette période par une convention ou un accord collectif étendu ou un accord d'entreprise ou d'établissement (c. trav. art. L. 213-1-1).

À défaut d'accord et lorsque les caractéristiques particulières de l'activité de l'entreprise le justifient, cette substitution peut être autorisée par l'inspecteur du travail après consultation des délégués syndicaux et avis du comité d'entreprise ou des délégués du personnel s'ils existent (c. trav. art. L. 213-1-1).

Dépenses d'hébergement provisoire dans l'attente d'un logement définitif

19 Les indemnités destinées à compenser les dépenses d'hébergement provisoire et les frais supplémentaires de nourriture dans l'attente d'un logement définitif peuvent être déduites dans la limite de 60 € par jour pour une durée de 9 mois.

Ces indemnités intègrent à la fois des frais de nourriture et de logement. Dès lors que le logement provisoire dans lequel est hébergé le salarié implique le remboursement de frais par l'employeur, il peut être considéré comme étant intégré dans ce dispositif : il peut s'agir du prix d'une chambre d'hôtel, mais également d'une pension, ou encore du remboursement au salarié des frais d'emplacement d'une caravane ou d'un mobile-home, et de toute location par nuitée ou mensuelle.

Indemnités de grand déplacement

Les modalités d'exonération des remboursements dans le cadre du grand déplacement font, une nouvelle fois, l'objet de précisions.

Panacher réel et forfait pour rembourser les déplacements en métropole

20 Il est possible de panacher le remboursement des frais professionnels du salarié, en grand déplacement en métropole, à la fois sur la base du réel et du forfait.

On peut rembourser au réel pour le logement/petit déjeuner et sur la base du forfait pour les frais de repas ou inversement.

À la différence de la précédente réglementation, le nouveau dispositif permet une utilisation fractionnée et non plus globale des forfaits.

Indemnité de garde de chambre

- 21** Lorsqu'un salarié est en mission de longue durée sur un chantier et envoyé pour une courte durée sur un autre chantier, les versements par l'employeur d'une indemnité de grand déplacement et d'une indemnité de garde de chambre au lieu de son principal chantier peuvent être exonérés mais selon des modalités différentes. Seule l'indemnité de grand déplacement pourra être exonérée sur la base des forfaits prévus à l'article 5 de l'arrêté du 20 décembre 2002. L'indemnité de garde de chambre pourra, quant à elle, être déduite sur la base des frais réellement engagés, sur production de justificatifs.

Indemnités de grand déplacement et affectation sur plusieurs chantiers

- 22** Les indemnités de grand déplacement sont abattues respectivement de 15 % et 30 % après les délais de durée d'affectation de 3 mois et de 24 mois (arrêté du 20 décembre 2002, art. 5). Lorsque les salariés sont affectés sur plusieurs chantiers, le décompte de la durée du déplacement, qu'il soit effectué sur une période continue ou discontinue, doit se faire par chantier et à la date d'affectation sur chaque chantier.

Contrat annuel de maintenance et abattements de 15 % et 30 %

- 23** Lorsque le salarié se rend dans une entreprise cliente dans le cadre d'un contrat de maintenance d'une durée de 4 ans avec des visites régulières tous les 15 jours, ces grands déplacements résultent de missions distinctes de courte durée et ne correspondent pas à une affectation continue ou discontinue sur un même lieu de travail. Par conséquent, les abattements de 15 % et de 30 % sur les indemnités de grand déplacement ne sont pas applicables.

Déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels

La déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels concerne les salariés de professions bien déterminées. Le ministère a souhaité revenir sur trois cas particuliers.

Cumul déduction forfaitaire spécifique et frais payés directement à un tiers

- 24** Lorsque, à l'occasion de déplacement professionnel, l'employeur paie directement au restaurateur le prix du repas du salarié et qu'il opte pour la déduction forfaitaire spécifique, sauf refus exprès du salarié, la prise en charge du repas doit être négligée (questions/réponses DSS/SDFSS/5B n° 2 du 12 mai 2003). Le ministère précise dans ses dernières questions/réponses qu'il en est de même lorsque l'employeur paie directement les frais engagés par le salarié dans le cadre de son déplacement professionnel (frais d'hébergement, taxi, véhicule mis à disposition...) à un tiers (hôtelier, entreprise de taxi ou de location de véhicules...). Ces prises en charge doivent également être négligées.

Exception à la règle de non-cumul

- 25** Les indemnités de grand déplacement allouées aux ouvriers du bâtiment dans les conditions fixées à l'article 5 de l'arrêté du 20 décembre 2002 peuvent ne pas être réintégrées dans l'assiette des cotisations (circ. DSS/SDFSS/5B 2003-7 du 7 janvier 2003).

Cette exception à la règle de non-cumul est applicable, que l'employeur ait opté pour le forfait ou pour le remboursement sur la base de frais réellement engagés, comme le prévoit la doctrine fiscale.

Mise à disposition permanente d'un véhicule utilitaire

- 26** Lorsque l'employeur met un véhicule utilitaire à la disposition permanente d'un salarié, l'avantage en nature peut être négligé (questions/réponses DSS/SDFSS/5B n° 2 du 12 mai 2003).

Le ministère précise que ce principe s'applique également si l'employeur opte pour la déduction forfaitaire spécifique dès lors qu'un document écrit précise que ce véhicule est utilisé pour un usage uniquement professionnel.

Frais d'entreprise

Le ministère revient sur un point très particulier des frais d'entreprise : la location de vêtements de travail.

- 27** La mise à la disposition du salarié de vêtements de travail est considérée comme frais d'entreprise dans la mesure où ces vêtements demeurent la propriété de l'employeur (circ. DSS/SDFSS/5B 2003-7 du 7 janvier 2003).

Dans le cas où les vêtements de travail sont loués à une entreprise de location-service, l'employeur peut bénéficier de l'exonération de charges sociales, que la déduction forfaitaire spécifique soit ou non appliquée dès lors que ce vêtement de travail remplit les conditions définies dans la circulaire du 7 janvier 2003 et qu'il ne demeure pas la propriété du salarié.

Cette solution vaut également, aux mêmes conditions, pour les frais d'entretien de ces vêtements.