



# Les midis de l'entreprise

Séminaire  
Arendt House  
6 novembre 2024

[arendt.com](https://arendt.com)

CONFIDENTIALITY REMINDER  
This document is confidential and is intended solely for its recipient.  
Do not distribute outside your organisation.





## Attractivité du Luxembourg : nouveautés dans un marché européen compétitif

Vos contacts / orateurs



**Lorraine Chéry**

Counsel  
Employment Law,  
Pensions & Benefits



**Camille Gravier**

Associate  
Tax Law



**Arnaud Huguenel**

Counsel  
Tax Law



# Agenda

- 1. Attractivité du nouveau régime fiscal pour les impatriés au Luxembourg / Comparaison avec les régimes instaurés par nos voisins européens**
- 2. Questions ouvertes sur l'application du régime**
- 3. D'autres mesures fiscales visant à accroître l'attractivité du Luxembourg pour les personnes physiques**

# 1. Le régime fiscal des impatriés au Luxembourg

## Objectif et conditions

### ■ Objectif du régime : accroître la capacité d'attraction et de rétention de jeunes talents et de profils hautement qualifiés au Luxembourg

- Créé en 2011 et régi par une circulaire administrative jusqu'à fin 2020
- Intégré dans la LIR en 2021 à travers l'article 115, n°13b
- Projet de loi n°8414 du 17 juillet 2024 visant à **moderniser le régime existant**

### ■ Conditions d'application du régime :

#### □ Conditions liées à l'employé

- Doit établir sa résidence fiscale au Luxembourg (article 2 LIR).
- Ne pas avoir été ni fiscalement domicilié au Luxembourg, ni domicilié à moins 150km de la frontière luxembourgeoise, ni assujéti à l'impôt au titre de revenus professionnels, au cours des 5 années précédant son entrée en fonction.
- Exercer son activité à titre principal / **exercer l'activité professionnelle pour laquelle il bénéficie de l'exemption pour au moins 75% de son temps de travail**
- Percevoir une rémunération annuelle fixe au moins égale à 75 000€.
- Ne pas remplacer un ou plusieurs salariés ne bénéficiant pas du régime.
- Dans le cadre d'un détachement : ancienneté d'au moins 5 ans dans le groupe ou une expérience professionnelle d'au moins 5 ans dans le secteur concerné.
- Dans le cadre d'une embauche : le candidat doit avoir acquis une spécialisation approfondie dans le secteur d'activité concerné.

#### □ Conditions liées à l'employeur

- Le nombre de salariés ayant droit au régime ne peut pas dépasser 30% de l'effectif total de l'entreprise (uniquement les emplois à temps plein) / **30% de l'effectif total de l'entreprise : les salariés, y compris les impatriés, à temps partiel comptant à proportion de leur tâche.**
- Communiquer à l'ACD au plus tard le 31 janvier de l'année une liste des salariés bénéficiant du régime au cours de l'année d'imposition.

# 1. Le régime fiscal des impatriés au Luxembourg

## Mécanismes d'exemption fiscale

### ■ Régime actuel (art. 115, n°13b LIR)

Mécanisme : **exemption de certains coûts relatifs à l'impatriation et qui sont pris en charge par l'employeur.**

Deux types de dépenses principales :

- **Les dépenses non répétitives** telles que les frais de déménagement, les frais d'aménagement du logement luxembourgeois, les frais de retour vers le pays d'origine à la fin de la mission / du contrat sont **entièrement exonérées d'impôt.**
- **Les dépenses répétitives** telles que les frais de logement, les frais d'égalisation fiscale, les frais de retour vers le pays d'origine (lors de vacances par exemple), sont soumises à l'application de **seuils d'exonération fiscale** :
  - Seuil d'exonération fiscale annuelle de 50 000€ (ou 80 000€ lorsque l'impatrié vit avec son conjoint ou partenaire), OU
  - Seuil de 30% de la rémunération annuelle fixe de l'impatrié.
- En dehors de cela, les frais de scolarité sont entièrement exonérés d'impôt.
- La **prime mensuelle d'impatriation** destinée à couvrir le différentiel du coût de la vie entre le Luxembourg et l'Etat d'origine bénéficie d'une **exonération fiscale de 50%** appliqué jusqu'à un plafond de prime égal à 30% de la rémunération annuelle fixe de l'impatrié.

### ■ Modifications proposées par le projet de loi n°8414 => Simplification !!

Mécanisme : **système d'exemption fiscale forfaitaire.**

L'impatrié bénéficiera d'une **exemption de 50% de sa rémunération annuelle**, dans la limite d'un **plafond de 400 000€.**

La rémunération annuelle s'entend comme le montant brut de la rémunération annuelle avant incorporation des avantages en nature, ainsi que des montants intégraux de la plupart des avantages en espèces exemptés en totalité ou partiellement en vertu de la LIR ou d'une loi spéciale.

# 1. Le régime fiscal des impatriés au Luxembourg

## Exemple chiffré

- Application du régime actuel (art. 115, n°13b LIR)

	Montant	Déduction
Rémunération brute	250.000,00 €	
Prime impatrié	22.000,00 €	
Frais de logement	40.000,00 €	
Frais de scolarité	25.000,00 €	
<b>Rémunération brute totale</b>	<b>337.000,00 €</b>	
Exemption prime impatrié		11.000,00 €
Exemption frais de logement		40.000,00 €
Exemption frais de scolarité		25.000,00 €
<b>Abattement</b>		<b>76.000,00 €</b>
Revenu taxable	243.954,75 €	
<b>Imposition totale</b>		<b>96.938,02 €</b>
<b>Rémunération nette</b>	<b>223.016,73 €</b>	

# 1. Le régime fiscal des impatriés au Luxembourg

## Exemple chiffré

- Application du régime proposé par le projet de loi n°8414

	Montant	Déduction
Rémunération brute	337.000,00 €	
Abattement		168.500,00 €
Revenu taxable	159.977,38 €	
Imposition totale		59.230,02 €
Rémunération nette	260.724,73 €	

Différence nette de 37 708€

# 1. Le régime fiscal des impatriés au Luxembourg

Quid de nos voisins européens?

Pays	Régime	Conditions	Mécanisme
Italie	<p><b>Régime forfaitaire</b></p> <p>Applicable pendant 15 ans et auquel le contribuable peut renoncer à tout moment</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ne pas avoir résidé en Italie pendant au moins 9 des 10 années précédant la première année d'application du régime.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Les revenus et les gains provenant de sources non italiennes sont soumis à un impôt de substitution égal à 200 000 euros / an.</li> <li>- Les biens détenus hors d'Italie ne sont pas soumis à l'impôt sur la fortune.</li> <li>- Traitement particulier des carried interests.</li> <li>- Exclusion des gains provenant de la cession de participations substantielles réalisées au cours des cinq premières années de la délocalisation.</li> </ul>
	<p><b>Régime des impatriés</b></p> <p>Applicable pour une durée maximale de 5 ans</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ne pas avoir résidé en Italie pendant une période allant de 3 à 7 ans avant la première année d'application du régime.</li> <li>- S'engager à résider en Italie pendant 4 ans et y exercer une activité professionnelle de façon principale (salarie ou indépendant).</li> <li>- Remplir des exigences élevées en matière de qualification professionnelle ou de spécialisation.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Réduction de 50% des revenus de travail imposables, dans la limite d'un plafond de 600 000€ / an.</li> </ul>
Espagne	<p><b>Régime pour les non-résidents</b></p> <p>Applicable pour une durée de 6 ans</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ne pas avoir résidé en Espagne au cours des 5 années précédant la première année d'application du régime.</li> <li>- Avoir obtenu un contrat de travail avec une entreprise espagnole, avoir été nommé en tant qu'administrateur d'une entité espagnole, ou travailler exclusivement à distance depuis l'Espagne.</li> <li>- Avoir déménagé en Espagne.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Application d'un taux forfaitaire d'imposition de 24 % sur les revenus d'emploi de source espagnole, dans la limite d'un montant de 600 000 EUR / an.</li> <li>- Absence d'obligation de déclaration des revenus ou des actifs de source étrangère.</li> <li>- Impôt sur la fortune applicable uniquement sur les actifs détenus en Espagne.</li> <li>- Couverture étendue au conjoint et aux enfants de moins de 25 ans</li> </ul>
Portugal	<p><b>Régime du non-résident habituel 2.0 (recherche scientifique et innovation)</b></p> <p>Applicable pour une durée maximale de 10 ans</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ne pas avoir résidé au Portugal au cours des 5 dernières années précédant la première année d'application du régime.</li> <li>- S'inscrire comme résident fiscal au Portugal.</li> <li>- Remplir des exigences élevées en matière de qualification professionnelle ou de spécialisation.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Application d'un taux forfaitaire d'imposition de 20 % sur le revenu net d'emploi de source portugaise</li> <li>- Exonération fiscale des revenus étrangers (à l'exception des pensions)</li> </ul>



## 2. Quelques questions ouvertes

### La clause de non-remplacement

#### ■ Article 115, n°13b LIR



« Sont exempts de l'impôt sur le revenu: dans le chef d'un impatrié, les coûts suivants générés par son déménagement de l'étranger vers le Grand-Duché et pris en charge par son employeur : [...] à condition que [...] **l'impatrié ne remplace pas un ou plusieurs autres salariés non considérés comme impatriés remplissant les conditions mentionnées au présent numéro 13b et ayant droit aux exemptions visées au même numéro [...]** ».

→ Peut bénéficier du régime fiscal de l'impatrié, **l'impatrié** qui ne remplace pas un ou plusieurs impatriés ne bénéficiant pas du régime fiscal spécial des impatriés

→ Ne semble viser que les embauches et non les permutations de personnel

#### ■ Traduction



■ → ne vise donc pas l'hypothèse de l'impatrié qui ne remplace aucun salarié

■ → vise donc l'hypothèse de l'impatrié qui remplace un salarié impatrié



Si le salarié impatrié remplace un ou plusieurs salariés non impatriés: pas d'application du régime fiscal de l'impatrié

## 2. Quelques questions ouvertes

### La clause de non-remplacement

#### ■ Signification de « remplacement » en Droit du travail

##### □ Pas de définition légale du « remplacement » prévue en Droit du travail

□ Le « **remplacement** » n'est prévu en droit du travail que dans le cas du **CDD de remplacement** (article L.122-1 du Code du travail: « le remplacement d'un salarié temporairement absent ou dont le contrat de travail est suspendu pour des motifs autres qu'un conflit collectif de travail ou le manque de travail résultant de causes économiques ou d'intempéries, ainsi que le remplacement d'un salarié sous contrat à durée indéterminée dont le poste est devenu vacant, dans l'attente de l'entrée en service effective du salarié appelé à remplacer celui dont le contrat a pris fin »)

□ Remplacement d'un salarié ou d'un poste ?

□ Tel que rédigé: le remplacement viserait plutôt le remplacement du « salarié » (stricto sensu)

□ Devrait plutôt s'apprécier par rapport au salarié et au poste au vu du but final de la loi

□ La doctrine considère en effet la condition non-remplacement comme un **garde-fou supplémentaire visant à limiter les abus incontestables de ne recruter que des impatriés** (ce qui serait une gêne au marché de l'emploi des locaux) en remplacement de salariés « locaux ».

□ Le législateur cherche donc à limiter les cas où l'employeur se séparerait en masse de salariés non impatriés pour les remplacer par des impatriés pour réduire ses coûts.

#### ■ Une condition en réalité peu contraignante

□ Clause anti-abus déjà présente dans les versions antérieures du régime fiscal des impatriés

□ Peu de contrôles en pratique

□ Appreciation in concreto

□ Restera sous le contrôle de l'ACD et du juge administratif en cas de contentieux

## 2. Quelques questions ouvertes

### La clause de non-remplacement

- Applications pratiques 

Situation	Application du régime
Embauche d'un impatrié qui ne remplace personne	OK
Embauche d'un impatrié en remplacement d'un salarié bénéficiaire du régime	OK
Embauche d'un impatrié en remplacement d'un salarié non bénéficiaire du régime	EN PRINCIPE NON

## 2. Quelques questions ouvertes

### La clause de non-remplacement

Situation	Application du régime
CDD de remplacement d'un salarié absent temporairement ou dont le poste est devenu vacant qui est impatrié	OK
CDD de remplacement d'un salarié non impatrié	<b><u>PAS OK</u></b>
Création de poste	OK
Recrutement d'un salarié impatrié suite au licenciement d'un salarié impatrié	S'agit-il vraiment d'un « remplacement » ? Si pas de remplacement: OK Si remplacement → il s'agit d'un impatrié : donc en principe OK mais danger par rapport au motif du licenciement si motif économique
Recrutement d'un salarié impatrié suite au licenciement d'un salarié non impatrié	S'agit-il vraiment d'un « remplacement » ? Si pas de remplacement: OK Si remplacement: → il s'agit d'un non impatrié : donc en principe <b><u>PAS OK</u></b>
Recrutement d'un salarié impatrié suite à la démission d'un salarié impatrié	S'agit-il vraiment d'un « remplacement » ? Si pas de remplacement: OK Si remplacement → impatrié : donc en principe OK
Recrutement d'un salarié impatrié suite à la démission d'un salarié non impatrié	S'agit-il vraiment d'un « remplacement » ? Si pas de remplacement: OK Si remplacement: → non impatrié : donc en principe <b><u>PAS OK</u></b>  <b>Lecture stricte de la loi fiscale et prise en compte de la volonté du législateur</b>

## 2. Quelques questions ouvertes

### Période transitoire et liste nominative

#### ■ Période transitoire (prévue par le projet de loi n°8414)

- Un contribuable qui a bénéficié du régime fiscal des impatriés dans sa version applicable jusqu'à l'année d'imposition 2024 **pourra rester soumis à ce régime pour la période où les conditions sont remplies.**
- **Possibilité pour le contribuable de choisir expressément et de manière irrévocable d'être soumis au nouveau régime à partir de l'année d'imposition 2025.** Il pourra alors bénéficier de l'exemption fiscale jusqu'à la fin de la 8<sup>ème</sup> d'imposition suivant celle de son entrée en service au Luxembourg.

#### ■ Liste nominative

- Obligation pour l'employeur de **communiquer à l'ACD au plus tard le 31 janvier de l'année une liste des salariés bénéficiant du régime au cours de l'année d'imposition.**
- Confusion sur **l'interprétation de la notion de « bénéfice au cours de l'année ».**
- **Pratique**
  - Déclarer les salariés bénéficiant du régime au cours de l'année N ainsi que ceux dont il est certain qu'ils en bénéficieront au cours de cette même année.
  - Pour les salariés arrivant en cours d'année et bénéficiant du régime, effectuer la déclaration en janvier de l'année N+1.
- Demande de confirmation

## 3. D'autres mesures fiscales

### La prime participative

#### ■ Prime participative (art. 115, n°13a LIR)

Possibilité pour un employeur d'allouer une « prime participative » en fonction de son résultat positif, et qui est exempté, sous certaines conditions, à hauteur de 50% (aussi déductible fiscalement au niveau de la société).

##### Conditions :

- L'employeur doit réaliser des revenus qualifiés soit de bénéfices commerciaux, agricoles ou forestiers, soit des bénéfices provenant d'une activité libérale au sens de la LIR.
- L'employeur tient une comptabilité régulière pour l'exercice fiscal au cours duquel la prime est octroyée (N) et pour l'exercice fiscal précédent (N-1).
- Le montant maximum attribué aux salariés est limité à 5% (**7,5%**) du bénéfice/résultat positif de l'entreprise de l'exercice précédent (N-1).

*Par dérogation, la limite de 5% peut être calculée sur la base de la somme algébrique des résultats des membres du groupe intégré (selon art. 164 bis LIR) auquel appartient l'employeur.*

- Avantage individuel limité à 25% (**30%**) de la rémunération annuelle brute du salarié, avant incorporation des avantages en espèces et en nature, pour l'exercice fiscal au cours duquel la prime lui est versée.

##### Démarches :

- Au moment de la mise à disposition, l'employeur est tenu d'envoyer au bureau d'imposition RTS compétent une liste des noms des employés bénéficiant de cette mesure au cours de l'année d'imposition, ainsi que des informations pertinentes prédéterminées, tels que les montants exonérés par la société.

## 3. D'autres mesures fiscales

### La prime jeune salarié

#### ■ Prime jeune salarié (Projet de loi n°8414 / art. 115, n°13d LIR)

Proposition d'introduire une nouvelle prime, dite « prime jeune salarié », afin de **soutenir les jeunes salariés en début de carrière.**

L'octroi de cette prime serait laissé à la discrétion de l'employeur et serait corrélé à la rémunération.

##### Conditions :

- Le travailleur doit être âgé de **moins de 30 ans.**
- Le travailleur doit être en possession d'un **premier contrat de travail à durée indéterminée** signé avec un employeur établi au Luxembourg ou qui est établi à l'étranger et possédant un établissement stable au Luxembourg.
- Le paiement de la première prime jeune salarié remonte, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, à **moins de 5 ans.**
- **En cas de changement d'employeur, le salarié n'est plus éligible à l'exemption de la prime jeune salarié.**

##### Mécanisme :

- **Exemption fiscale à hauteur 75%** de la prime versée annuellement par l'employeur à un salarié qualifiant de jeune employé.
- Le montant maximal de la prime, déterminé pour une occupation à temps plein, donnant lieu à l'exemption s'élève à :
  - 5 000€ pour une rémunération annuelle brute ≤ 50 000€ ;
  - 3 750€ pour une rémunération annuelle brute > 50 000€ et ≤ 75 000€ ;
  - 2 500€ pour une rémunération annuelle brute > 75 000€ et ≤ 100 000€.

Q & A



## Vos contacts / orateurs



**Lorraine Chéry**

Counsel  
Employment Law, Pensions &  
Benefits  
[lorraine.chery@arendt.com](mailto:lorraine.chery@arendt.com)  
+352 40 78 78 7879



**Camille Gravier**

Associate  
Tax Law  
[camille.gravier@arendt.com](mailto:camille.gravier@arendt.com)  
+352 40 78 78 7649



**Arnaud Huguenel**

Counsel  
Tax Law  
[arnaud.huguenel@arendt.com](mailto:arnaud.huguenel@arendt.com)  
+352 40 78 78 7798