

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 F-1-04

N° 24 DU 6 FEVRIER 2004

IMPOT SUR LE REVENU. TRAITEMENTS ET SALAIRES. AVANTAGES EN NATURE ET ALLOCATIONS
POUR FRAIS D'EMPLOI. CONSEQUENCES DES ARRETES DES 10 ET 20 DECEMBRE 2002
RELATIFS AU CALCUL DES COTISATIONS DE SECURITE SOCIALE

(C.G.I., art. 81-1°, 82 et 83-3°)

NOR : BUD F0420096J

Bureau C 1

P R E S E N T A T I O N

En application respectivement de l'article 82 et du 1° de l'article 81 du code général des impôts (CGI), les avantages en nature sont soumis à l'impôt sur le revenu tandis que les allocations spéciales pour frais d'emploi en sont, sous certaines conditions, exonérées.

A cet égard, les modalités d'évaluation des avantages en nature et les conditions et limites d'exonération des allocations pour frais d'emploi renvoient, dans une certaine mesure, aux règles applicables pour l'assiette des cotisations de sécurité sociale qui ont été modifiées à compter du 1^{er} janvier 2003 par deux arrêtés des 10 et 20 décembre 2002.

Les dispositions de l'article 82 et du 1° de l'article 81 du CGI étant inchangées, les modifications qui résultent pour l'assiette des cotisations de sécurité sociale des arrêtés précités emportent des conséquences au regard de l'impôt sur le revenu.

En ce qui concerne les avantages en nature, les nouvelles règles sociales s'appliquent de plein droit pour les salariés dont la rémunération en espèces n'excède pas le plafond de la sécurité sociale.

Pour les autres salariés, les avantages en nature sont en principe retenus pour leur valeur réelle. Toutefois, comme précédemment, l'avantage de nourriture peut être évalué selon les règles sociales et les avantages de logement ou résultant de l'utilisation privée d'un véhicule d'entreprise peuvent être estimés par référence respectivement à la valeur locative cadastrale et au barème kilométrique.

En ce qui concerne les allocations pour frais d'emploi, les indemnités forfaitaires, sous réserve de celles dites de mobilité professionnelle, continuent d'être présumées utilisées conformément à leur objet, et par suite en principe exonérées d'impôt sur le revenu, à concurrence des montants prévus pour l'assiette des cotisations de sécurité sociale.

La situation des dirigeants et des personnes assimilées reste inchangée au regard tant des avantages en nature, qui sont évalués d'après leur valeur réelle, que des allocations forfaitaires pour frais, qui constituent une rémunération imposable en application de l'article 80 *ter* du CGI.

La présente instruction commente ces dispositions qui sont applicables pour l'imposition des revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2003.

•

- 1 -

6 février 2004

3 507024P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Sylviane MIROUX

Impression : ACTIS S.A.

Abonnement : 149 € TTC

Prix au N° : 3,50 € TTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : RAPPEL DES DISPOSITIONS RELATIVES AUX AVANTAGES EN NATURE ET AUX INDEMNITES POUR FRAIS PROFESSIONNELS APPLICABLES JUSQU'AU 31 DECEMBRE 2002	4
I. REGLES APPLICABLES AUX COTISATIONS DE SECURITE SOCIALE	4
a. Avantages en nature	5
b. Indemnités pour frais professionnels	6
II. REGLES APPLICABLES A L'IMPOT SUR LE REVENU	7
a. Avantages en nature	7
b. Indemnités pour frais professionnels	13
CHAPITRE 2 : LES REGLES DE PRISE EN COMPTE DES AVANTAGES EN NATURE ET DES INDEMNITES POUR FRAIS PROFESSIONNELS POUR L'ASSIETTE DES COTISATIONS DE SECURITE SOCIALE SONT REFORMEES A COMPTER DU 1^{er} JANVIER 2003	16
I. EXTENSION ET ACTUALISATION DES EVALUATIONS FORFAITAIRES	17
II. AUTRES DISPOSITIONS	23
CHAPITRE 3 : A COMPTER DE 2003, LE REGIME FISCAL DES AVANTAGES EN NATURE ET DES INDEMNITES POUR FRAIS PROFESSIONNELS RESTE POUR L'ESSENTIEL ALIGNE SUR LE REGIME SOCIAL	28
I. EVALUATION DES AVANTAGES EN NATURE	33
a. Nourriture	34
b. Logement	40
c. Véhicule	48
d. Autres avantages en nature (outils issus des NTIC...)	53
II. LIMITES D'EXONERATION DES INDEMNITES POUR FRAIS PROFESSIONNELS	59
a. Indemnités de repas	61
b. Indemnités kilométriques	66
c. Indemnités de grand déplacement	67
d. Indemnités de mobilité professionnelle	73
III. PRECISIONS DIVERSES	74
a. Conséquences en matière de taxes et participations assises sur les salaires	74
b. Déductions forfaitaires spécifiques pour frais professionnels	75
c. Evaluation des frais supplémentaires de repas dans le cadre de la déduction des frais réels	76

Annexe 1 : arrêté du 10 décembre 2002, modifié par l'arrêté du 28 avril 2003, relatif à l'évaluation des avantages en nature en vue du calcul des cotisations de sécurité sociale

Annexe 2 : arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale

INTRODUCTION

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 du même article, ces avantages doivent être estimés d'après les règles applicables en matière de sécurité sociale lorsque le montant des sommes perçues en espèces par les bénéficiaires n'est pas supérieur au plafond fixé pour le calcul des cotisations de sécurité sociale et, dans le cas contraire, à leur valeur réelle.

2. En application des dispositions du 1° de l'article 81 du CGI, les indemnités versées aux salariés en compensation des frais, autres que les dépenses professionnelles courantes couvertes par la déduction forfaitaire de 10%, inhérents à la fonction ou l'emploi occupé, sont exonérées d'impôt sur le revenu lorsqu'elles sont utilisées conformément à leur objet. Toutefois, ces indemnités doivent être ajoutées à la rémunération brute imposable en cas d'option pour la déduction des frais professionnels selon leur montant réel et justifié.

Par mesure de simplification, et sauf pour les dirigeants de sociétés et assimilés pour lesquels elles constituent en tout état de cause un supplément de rémunération imposable en application de l'article 80 *ter* du CGI, il est admis que les indemnités forfaitaires pour frais professionnels sont présumées être utilisées conformément à leur objet lorsqu'elles n'excèdent pas les montants fixés par la réglementation sociale.

3. A compter du 1^{er} janvier 2003, des arrêtés des 10 et 20 décembre 2002¹ modifient pour le calcul des cotisations de sécurité sociale les règles relatives respectivement aux avantages en nature et aux indemnités pour frais professionnels. Ils modifient de manière incidente les règles applicables en matière d'impôt sur le revenu pour l'évaluation des avantages en nature et l'exonération des indemnités pour frais professionnels.

CHAPITRE 1 : RAPPEL DES DISPOSITIONS RELATIVES AUX AVANTAGES EN NATURE ET AUX INDEMNITES POUR FRAIS PROFESSIONNELS APPLICABLES JUSQU'AU 31 DECEMBRE 2002

Les développements ci-après résument les règles sociales et fiscales applicables jusqu'au 31 décembre 2002 aux avantages en nature et aux indemnités pour frais professionnels. Pour plus de précisions sur le régime fiscal, il convient de se reporter à la documentation de base (DB 5 F 1137 n° 7 et s, 5 F 1151 et 5 F 223).

I. Règles applicables aux cotisations de sécurité sociale

4. En application de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale (CSS), les avantages en nature sont inclus dans l'assiette des cotisations de sécurité sociale alors que les indemnités pour frais professionnels en sont exclues sous certaines conditions.

a) Avantages en nature

5. L'article R. 242-1 du CSS prévoit que la valeur représentative des avantages en nature est fixée par arrêté.

A cet égard, l'arrêté du 9 janvier 1975, qui a été abrogé et remplacé par l'arrêté du 10 décembre 2002, prévoyait des règles d'évaluation forfaitaire des avantages de nourriture et de logement en fonction du minimum garanti (MG) et en distinguant selon que la rémunération des salariés excédait ou non le plafond de la sécurité sociale (28 224 € pour 2002).

Pour la nourriture, lorsque la rémunération en espèce n'excédait pas le plafond précité, la valeur de l'avantage était évaluée forfaitairement à deux fois le minimum garanti par jour, ou une fois ce minimum par repas. Dans le cas contraire, l'estimation était faite d'après la valeur réelle de l'avantage et, à défaut, à trois fois le minimum garanti par jour ou une fois et demie ce minimum par repas.

¹ Arrêté du 10 décembre 2002 du ministre de la santé, de la famille et des personnes handicapées et du ministre des affaires sociales, du travail et de la solidarité relatif à l'évaluation des avantages en nature en vue du calcul des cotisations de sécurité sociale et arrêté du 20 décembre 2002 des ministres précités et du ministre délégué au budget et à la réforme budgétaire relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale. Ces arrêtés figurent respectivement en annexes 1 et 2.

En ce qui concerne le logement, lorsque la rémunération en espèces du salarié n'excédait pas ce même plafond, la fourniture du logement et des avantages accessoires (eau, chauffage, éclairage...) était évaluée forfaitairement à cinq fois le minimum garanti par semaine ou vingt fois ce minimum par mois. Lorsque la rémunération en espèces excédait le plafond précité, l'avantage était estimé à sa valeur réelle ou, à défaut, aux montants forfaitaires précités mais appliqués par pièce principale.

Les autres avantages en nature étaient retenus pour leur valeur réelle.

b) Indemnités pour frais professionnels

6. En application de l'article L.242-1 du CSS, les indemnités pour frais professionnels, c'est-à-dire l'indemnisation des charges à caractère spécial inhérentes à la fonction ou à l'emploi que le salarié supporte dans l'exercice de ses activités professionnelles (frais de nourriture, d'hébergement, de transport...), sont exclues de l'assiette des cotisations de sécurité sociale dans les conditions et limites fixées par arrêté ministériel.

A cet égard, l'arrêté du 26 mai 1975, qui a été abrogé et remplacé par l'arrêté du 20 décembre 2002, prévoit que l'exonération des indemnités pour frais professionnels est subordonnée à l'utilisation de ces indemnités conformément à leur objet.

Lorsque l'indemnisation s'effectue sous forme de remboursement des frais réels, cette preuve est apportée par la production des pièces justificatives des dépenses correspondantes.

Pour les allocations forfaitaires, l'arrêté précité prévoyait des limites en deçà desquelles celles-ci étaient présumées utilisées conformément à leur objet et, par suite, exonérées. Il en est ainsi pour les allocations forfaitaires suivantes :

- indemnités de « panier », de repas, de grand déplacement en métropole, qui étaient présumées utilisées conformément à leur objet sous un plafond exprimé en fonction du minimum garanti ;
- indemnités de grand déplacement dans les DOM-TOM ou à l'étranger, qui étaient présumées utilisées conformément à leur objet à concurrence du montant des indemnités de l'espèce allouées aux personnels civils et militaires de l'Etat.

Par ailleurs, les frais de repas et de déplacement étaient pour les cadres évalués à un montant supérieur à celui retenu pour les non-cadres.

II. Règles applicables à l'impôt sur le revenu

a) Avantages en nature

7. Aux termes de l'article 82 du CGI, les avantages en nature sont évalués selon les règles applicables en matière de sécurité sociale lorsque le montant des sommes perçues en espèces par le bénéficiaire n'excède pas le plafond fixé pour le calcul des cotisations de sécurité sociale et, dans le cas contraire, à leur montant réel.

8. Lorsque l'avantage en nature couvre des dépenses professionnelles, il convient de tenir compte des dispositions du 1° de l'article 81 du CGI qui exonère, sous certaines conditions, les allocations pour frais d'emploi perçues par les salariés (cf. ci-après n° 13 et s.). Dans cette situation, il y a donc lieu d'opérer, le cas échéant, une ventilation entre l'avantage en nature imposable et la partie qui constitue une allocation pour frais professionnels susceptible d'être exonérée.

9. Lorsque la rémunération en espèces du salarié est inférieure ou égale au plafond de la sécurité sociale (28 224 € en 2002), le montant des avantages en nature soumis à l'impôt sur le revenu correspond aux évaluations prévues en matière de sécurité sociale :

- la nourriture est évaluée à deux fois le minimum garanti (MG) pour une journée ou, pour un repas, à une fois ce minimum ;
- le logement est estimé à cinq MG par semaine ou vingt MG par mois. Ce montant inclut les avantages annexes (eau, gaz, électricité, chauffage) qui, le cas échéant, sont fournis gratuitement ;
- les autres avantages sont évalués à leur valeur réelle.

Pour les salariés relevant de la mutualité sociale agricole, l'évaluation journalière de la nourriture est fixée à deux fois et demie le montant du MG et l'évaluation mensuelle du logement à huit MG.

L'actualisation des évaluations forfaitaires fait l'objet chaque année d'une instruction publiée au bulletin officiel des impôts (en dernier lieu pour l'année 2002, cf. BOI 5 F-7-03).

10. Lorsque la rémunération du salarié est supérieure au plafond de la sécurité sociale, on retient en principe la valeur réelle de l'avantage en nature. Toutefois, à titre de règle pratique :

- l'avantage constitué par la fourniture gratuite de la nourriture peut être évalué à une fois et demie le MG par repas ;

- l'avantage constitué par la fourniture gratuite du logement est réputé égal à la valeur locative cadastrale. A cet égard, il est tenu compte des sujétions supportées, le cas échéant, par les bénéficiaires et qui réduisent la valeur de l'avantage en nature consenti sous la forme, soit d'un abattement d'un tiers pour les fonctionnaires logés par nécessité absolue de service et les personnels de sécurité et de gardiennage, soit de l'exclusion des pièces de réception dont le titulaire n'a pas la disposition privative (DB 5 F 2232 n° 12 et 26 à 28).

Pour leur part, les avantages annexes consentis, le cas échéant, en plus de la fourniture du logement (eau, gaz, électricité ...) sont retenus pour leur montant réel.

11. Lorsqu'un véhicule 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 qui est évalué en fonction des dépenses exposées par l'entreprise ou, à titre subsidiaire, au moyen du barème forfaitaire kilométrique (cf. BOI 5 F-1-03 pour l'année 2002).

12. Enfin, les avantages en nature consentis aux personnes qui ne sont pas liées à l'entreprise uniquement par un contrat de travail tels 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.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter à la documentation de base (DB 5 F 1137 n° 7 à 14 et 5 F 223, à jour au 10 février 1999).

b) Indemnités pour frais professionnels

13. En application des dispositions du 1° de l'article 81 du CGI, les allocations servies aux salariés en compensation des frais, autres que les dépenses professionnelles courantes couvertes par la déduction forfaitaire de 10 %, strictement inhérents à la fonction ou l'emploi occupé, sont exonérées d'impôt sur le revenu lorsqu'elles sont utilisées conformément à leur objet².

Ces allocations spéciales pour frais professionnels peuvent prendre la forme de remboursements de frais réels, d'allocations en nature ou d'allocations forfaitaires.

Par mesure de simplification, il est admis que les allocations forfaitaires sont présumées être utilisées conformément à leur objet à concurrence du montant qui n'excède pas les limites prévues par l'arrêté précité du 26 mai 1975 (cf. DB 5 F 1151 n° 18 à 27, à jour au 10 février 1999).

Cela étant, il est rappelé que :

- les contribuables qui font état de leurs frais réels doivent inclure dans leur rémunération brute imposable les allocations pour frais perçues, à moins, conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat, que les frais correspondants n'aient pas été déduits (cf. DB 5 F 1151 n° 7 et 5 F 254 n° 6, à jour au 10 février 1999).

- les indemnités ou allocations forfaitaires pour frais versées aux dirigeants de sociétés et assimilés constituent, quel que soit leur objet, un complément de rémunération imposable en application de l'article 80 *ter* du CGI (cf. DB 5 F 1151 n° 28 à 32, à jour au 10 février 1999).

14. 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 supporté 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-1-03 pour l'année 2002).

² Sur les conditions d'exonération des allocations pour frais d'emploi, il convient de se reporter aux commentaires détaillés qui figurent dans la documentation de base sous la référence 5 F 1151.

15. Enfin, l'employeur peut être conduit à rembourser au salarié les dépenses qu'il a engagées ou à mettre à sa disposition des biens ou services, sans qu'il s'agisse pour autant d'un élément de rémunération, d'un avantage en nature ou d'une indemnisation de frais professionnels, si ces sommes correspondent à la prise en charge par l'employeur de frais engagés par le salarié dans l'intérêt de l'entreprise et non de frais liés à l'exercice normal de son activité professionnelle. Ces frais dits « d'entreprise » (achats de petits matériels ou matériaux, frais de réception et de banquet organisés à l'occasion d'un congrès...) ne sont pas imposables (cf. DB 5 F 1131 n° 3).

Pour plus de précisions sur ce point, il convient de se reporter à la documentation de base 5 F 1151, à jour au 10 février 1999.

CHAPITRE 2 : LES REGLES DE PRISE EN COMPTE DES AVANTAGES EN NATURE ET DES INDEMNITES POUR FRAIS PROFESSIONNELS DANS L'ASSIETTE DES COTISATIONS DE SECURITE SOCIALE SONT REFORMEES A COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2003

16. Les arrêtés des 10 et 20 décembre 2002 déjà cités, qui abrogent les arrêtés des 9 janvier et 26 mai 1975, clarifient et actualisent les règles de prise en compte des avantages en nature et des remboursements de frais professionnels pour le calcul des cotisations de sécurité sociale. Cette réforme, qui est applicable à compter du 1^{er} janvier 2003, a été commentée par la Direction de la sécurité sociale dans deux circulaires des 6 et 7 janvier 2003 et trois notes des 31 mars, 12 mai et 6 juin 2003, présentées sous forme de questions-réponses, qui figurent sur le site des organismes de sécurité sociale (www.securite-sociale.fr) ou sur celui des Urssaf (www.urssaf.fr).

En particulier, l'arrêté du 10 décembre 2002 refond le dispositif d'évaluation des avantages en nature : le champ des avantages pouvant être évalués forfaitairement est élargi à la mise à disposition d'un véhicule ou d'outils issus des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC), la distinction entre les salariés selon leur niveau de rémunération est supprimée, les montants forfaitaires retenus pour la nourriture et le logement ne sont plus fixés en fonction du minimum garanti mais directement en euros et indexés sur l'indice des prix hors tabac...

Les développements ci-après exposent les grandes lignes de la réforme sociale, qui fait l'objet de précisions par type d'avantages en nature ou de frais professionnels au chapitre 3.

I. Extension et actualisation des évaluations forfaitaires

· Extension du champ des évaluations et des limites d'exonération forfaitaires

17. En ce qui concerne les avantages en nature, l'employeur a désormais la possibilité de retenir une évaluation forfaitaire non plus seulement pour la nourriture et le logement mais aussi au titre de l'utilisation à titre privé par les salariés d'un véhicule ou d'outils issus des NTIC (téléphonie mobile, micro-ordinateur portable ou non, progiciels, modem d'accès à un télécopieur, à l'ordinateur de l'entreprise, à Internet...) mis à leur disposition.

A cet égard, l'employeur peut réviser en fin d'année l'option exercée (forfait ou valeur réelle) pour l'année entière écoulée, salarié par salarié. En pratique, cette révision s'effectue lors du dépôt de la déclaration annuelle des données sociales (DADS), soit au plus tard le 31 janvier de l'année suivante.

Enfin, il est précisé que les montants forfaitaires des avantages en nature constituent des évaluations minimales qui sont susceptibles d'être remplacés par des montants supérieurs prévus par convention ou accord collectif ou accord entre le salarié et son employeur. Dans cette hypothèse, les cotisations de sécurité sociale sont assises sur ces montants conventionnels ou contractuels.

18. En ce qui concerne les indemnités pour frais professionnels, des limites forfaitaires d'exonération sont désormais prévues au titre de certains frais liés à la mobilité professionnelle et les indemnités kilométriques versées aux salariés qui utilisent un véhicule personnel à des fins professionnelles sont présumées être utilisées conformément à leur objet à concurrence du tarif fixé par le barème fiscal du prix de revient kilométrique.

- **Cas des mandataires sociaux**

19. En ce qui concerne les avantages en nature, les avantages de nourriture et de logement doivent être retenus pour leur valeur réelle. Par exception, ces avantages peuvent faire l'objet d'une évaluation forfaitaire lorsque les intéressés justifient, d'une part d'un contrat de travail au titre duquel ils perçoivent une rémunération distincte de celle de leur mandat social et sont assujettis au régime d'assurance chômage géré par l'UNEDIC, d'autre part que ces avantages se rattachent audit contrat de travail.

En revanche, l'évaluation des avantages résultant de la mise à disposition d'un véhicule ou d'outils issus des NTIC peut s'effectuer forfaitairement même en l'absence de cumul d'un contrat de travail avec le mandat social.

20. En ce qui concerne les indemnités pour frais professionnels, et sous réserve, par mesure de simplification, des indemnités de déplacement évaluées selon le barème fiscal du prix de revient kilométrique, les allocations forfaitaires de frais versées aux mandataires sociaux sont comprises dans l'assiette des cotisations de sécurité sociale. Toutefois, ces allocations sont susceptibles d'en être exclues si les intéressés justifient, dans les mêmes conditions que pour l'évaluation forfaitaire des avantages de nourriture et de logement (cf. n° 19 ci-dessus), du cumul d'un contrat de travail avec leur mandat social.

- **Actualisation des évaluations forfaitaires**

21. Les nouveaux montants forfaitaires ont été actualisés pour mieux tenir compte du coût de la vie et ne font plus référence au minimum garanti tant pour l'évaluation des avantages en nature que pour les limites d'exonération des indemnités forfaitaires pour frais professionnels. Par exemple, la valeur de l'avantage correspondant à la fourniture gratuite de la nourriture par l'employeur est fixée à 4 € par repas en 2003 (au lieu d'une fois ou d'une fois et demie le minimum garanti selon que la rémunération brute annuelle en espèces du bénéficiaire est ou non inférieure ou au plus égale au plafond de la sécurité sociale).

Pour la fourniture du logement, un barème fixe la valeur de l'avantage en nature en fonction de la rémunération et du nombre de pièces du logement, avec un lissage progressif sur 5 ans (cf. n° 41 et 42 ci-après).

- **Modalités de revalorisation**

22. Les montants en euros figurant dans les arrêtés des 10 et 20 décembre 2002 sont applicables en 2003. Ils sont revalorisés chaque année en fonction du taux prévisionnel d'évolution des prix à la consommation hors tabac tel qu'il figure dans le rapport sur la situation et les perspectives économiques, sociales et financières de la nation annexé au projet de loi de finances. Les montants ainsi calculés sont arrondis à la dizaine de centimes d'euros la plus proche. Pour le logement, la revalorisation des montants forfaitaires interviendra selon ces modalités à compter du 1^{er} janvier 2008 seulement.

II. Autres dispositions

- **Suppression des critères de rémunération et de statut des salariés**

23. Le nouveau régime concerne de manière indifférenciée tous les salariés, quels que soient leur statut (cadre ou non-cadre) pour les frais professionnels ou leur rémunération (plus ou moins le plafond annuel de la sécurité sociale) pour les avantages en nature, étant toutefois précisé que l'évaluation forfaitaire de l'avantage de logement s'effectue selon un barème tenant compte de la rémunération des bénéficiaires (cf. n° 42 ci-après).

En outre, les règles applicables aux avantages en nature et aux indemnités pour frais professionnels pour l'assiette des cotisations des assurances sociales agricoles étant désormais alignées sur celles du régime général (arrêté du 17 juin 2003, JO du 29 juin 2003), il n'y a plus de distinction entre salariés selon qu'ils relèvent ou non de la MSA.

- **Suppression de la réintégration de l'avantage en nature en cas de remboursement des frais de repas du salarié en déplacement professionnel**

24. Par mesure de simplification, lorsque le salarié est en déplacement professionnel et qu'il est remboursé intégralement de ses frais de repas, le forfait avantage nourriture n'est plus réintégré dans l'assiette des cotisations.

- **Déductions forfaitaires spécifiques au titre de certaines professions**

25. L'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 reconduit, pour la seule assiette des cotisations de sécurité sociale, le régime des déductions forfaitaires spécifiques pour les professions mentionnées à l'article 5 de l'annexe IV au CGI dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, c'est à dire pour les catégories de salariés qui bénéficiaient jusqu'à l'imposition des revenus de 2000 d'une déduction forfaitaire supplémentaire pour frais professionnels en matière d'impôt sur le revenu (cf. DB 5 F 2531, notamment annexes I et II).

Ainsi, et sauf refus exprès des salariés concernés ou de leurs représentants, les employeurs ont la possibilité d'appliquer une déduction forfaitaire spécifique pour l'assiette des cotisations de sécurité sociale qui comprend alors, en principe, l'ensemble des sommes versées en compensation de frais professionnels (cf. circulaire du 7 janvier 2003, n° 4-1 et 4-2).

- **Précisions sur la notion de frais d'entreprise**

26. Les frais d'entreprise (cf. n° 15) sont exclus à ce titre de l'assiette des cotisations de sécurité sociale sous réserve de satisfaire aux trois conditions suivantes : ils doivent être engagés dans l'intérêt de l'entreprise, être exposés en dehors de l'exercice normal de l'activité du salarié et avoir un caractère exceptionnel.

Sont par exemple considérées comme des frais d'entreprise, les dépenses engagées par le salarié pour acheter ou entretenir du matériel pour le compte de l'entreprise ou pour acquérir des cadeaux destinés à la clientèle en vue de la promotion de l'entreprise.

27. Enfin, la circulaire du 7 janvier 2003 (n° 5-2) précise le régime des vêtements professionnels. La prise en charge par l'employeur de vêtements destinés aux salariés relève des frais d'entreprise si l'employeur justifie :

- qu'il s'agit de vêtements de protection au sens de l'article R. 233-1 du code du travail, ou de vêtements de coupe et de couleurs fixées par l'entreprise pour répondre à un objectif de salubrité ou de démarche commerciale ;

- que ces vêtements restent la propriété de l'entreprise et qu'ils ne sont pas portés en dehors de l'activité du salarié ;

- et enfin que leur port est obligatoire en vertu d'une disposition conventionnelle, individuelle ou collective, ou d'une réglementation interne à l'entreprise.

CHAPITRE 3 : A COMPTER DE 2003, LE REGIME FISCAL DES AVANTAGES EN NATURE ET DES INDEMNITES POUR FRAIS PROFESSIONNELS RESTE POUR L'ESSENTIEL ALIGNE SUR LE REGIME SOCIAL

28. Le 1° de l'article 81 et l'article 82 du CGI n'ayant pas été modifiés, les modalités d'évaluation des avantages en nature et les limites d'exonération des allocations pour frais d'emploi continuent, pour l'impôt sur le revenu, à renvoyer en grande partie aux règles prévues pour les cotisations de sécurité sociale.

Dès lors, les modifications qui résultent pour l'assiette des cotisations de sécurité sociale des arrêtés des 10 et 20 décembre 2002 emportent des conséquences au regard de l'impôt sur le revenu.

29. En ce qui concerne les avantages en nature, les nouvelles règles sociales s'appliquent de plein droit pour les salariés dont la rémunération brute en espèces n'excède pas le plafond de la sécurité sociale.

Pour les salariés dont la rémunération excède ce plafond, les avantages en nature restent évalués d'après leur valeur réelle en application de l'article 82 du CGI. Toutefois, comme précédemment, il est admis à titre de règle pratique que l'avantage de nourriture soit évalué selon les règles sociales (cf. n° 35 ci-après). De même, l'évaluation des avantages de logement et de véhicule peut continuer d'être effectuée par référence respectivement à la valeur locative cadastrale et au barème kilométrique fiscal (cf. n° 44 et n° 52).

30. En ce qui concerne les allocations pour frais d'emploi, il sera admis, comme précédemment, et sous réserve des indemnités dites de mobilité professionnelle (cf. n° 73 ci-après), que les allocations forfaitaires pour frais professionnels sont présumées utilisées conformément à leur objet à concurrence des montants prévus par la réglementation sociale, et dès lors en principe exonérées d'impôt sur le revenu (cf. ci-après n° 60 et suivants).

31. Pour les dirigeants et les personnes assimilées, leur situation reste inchangée au regard tant des avantages en nature, qui sont évalués d'après leur valeur réelle (cf. n° 33 ci-après), que des allocations forfaitaires pour frais, qui constituent une rémunération imposable en application de l'article 80 *ter* du CGI (cf. n° 59 ci-après).

32. Ces dispositions sont applicables pour l'imposition des revenus perçus à compter du 1er janvier 2003.

I. Evaluation des Avantages en nature

33. A titre liminaire, il est précisé que les avantages en nature consentis aux 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. Il en est ainsi même si ces personnes sont également liées à l'entreprise par un contrat de travail.

a) Nourriture

• **Cas général**

- Salariés dont la rémunération en espèces n'excède pas le plafond de la sécurité sociale :

34. Pour les salariés dont la rémunération est inférieure ou égale au plafond de la sécurité sociale (29 184 € en 2003 et 29 712 € en 2004), il est fait application des règles prévues en matière de sécurité sociale. Ainsi, la fourniture du repas est évaluée forfaitairement à 8 € par jour en 2003 et à la moitié de ce montant pour un repas, soit 4 € en 2003 (pour 2004, ces montants sont respectivement de 8,10 € et 4,05 €).

- Salariés dont la rémunération en espèces excède le plafond de la sécurité sociale :

35. Lorsque la rémunération en espèces est supérieure au plafond de la sécurité sociale, on retient en principe la valeur réelle de l'avantage en nature. Toutefois, à titre de règle pratique et comme auparavant, il sera admis que l'avantage de nourriture soit également évalué dans cette hypothèse selon les règles applicables pour les cotisations de sécurité sociale, soit à 8 € par jour et 4 € pour un repas en 2003 (8,10 € et 4,05 € pour 2004).

• **Cas particulier des salariés des hôtels, cafés, restaurants et assimilés³**

36. Par exception, pour les salariés des hôtels, cafés, restaurants et assimilés, et pour l'assiette des cotisations de sécurité sociale, la valeur de l'avantage en nature nourriture est évaluée depuis le 1^{er} janvier 2003, quel que soit le niveau de rémunération des bénéficiaires, à un minimum garanti (MG) par repas, soit 2,95 € avant le 1^{er} juillet 2003 et 3 € depuis cette date, ou deux MG par jour (arrêté du 28 avril 2003 et lettre ministérielle du 18 juillet 2003).

Par suite, c'est également pour ces montants qu'il convient de retenir l'avantage de nourriture dans les bases de l'impôt sur le revenu.

³ Il s'agit des entreprises qui sont tenues à une obligation de nourriture à l'égard de leurs salariés et qui entrent dans le champ d'application des conventions collectives nationales des hôtels, cafés, restaurants, de restauration des collectivités, de la restauration rapide, des chaînes de cafétéria et assimilés ou des casinos.

37. Tableau récapitulatif de l'évaluation forfaitaire de l'avantage de nourriture (sauf cas de déplacement professionnel) :

Avantage nourriture par catégorie de bénéficiaires	Montants 2003		Montants 2004	
	Par repas	Par jour	Par repas	Par jour
Cas général	4 €	8 €	4,05 €	8,10 €
Salariés des hôtels, cafés, restaurants et assimilés	1 MG, soit 2,95 € du 1 ^{er} janvier au 30 juin et 3 € du 1 ^{er} juillet au 31 décembre	2 MG, soit 5,90 € du 1 ^{er} janvier au 30 juin et 6 € du 1 ^{er} juillet au 31 décembre	1 MG, soit 3 € depuis le 1 ^{er} janvier	2 MG, soit 6 € depuis le 1 ^{er} janvier
Dirigeants	Valeur réelle			

- **Précisions**

38. Pour les salariés en déplacement professionnel et remboursés intégralement de leurs frais de repas, et comme pour l'assiette des cotisations de sécurité sociale, il n'y a plus lieu de réintégrer un avantage de nourriture correspondant à l'économie du repas normalement pris à domicile. La doctrine exprimée à cet égard dans la réponse ministérielle n° 294 du 3 février 2003 à Mme Marie-Jo Zimmermann, députée, est donc rapportée (*Journal officiel* débats Assemblée nationale du 3 février 2003, p. 770).

39. Pour tenir compte notamment des conditions particulières dans lesquels ils sont conduits à prendre leur repas sur leur lieu de travail, et comme par le passé, il est admis pour certains salariés, par exemple pour certains éducateurs et personnels infirmiers, de ne pas retenir d'avantage nourriture imposable ou de retenir cet avantage sur une base réduite. Pour plus de précisions sur ce point, il convient de se reporter à la documentation de base 5 F 2233 n° 1 à 7.

b) Logement

- Salariés dont la rémunération en espèces n'excède pas le plafond de la sécurité sociale

40. Lorsque la rémunération est inférieure ou égale au plafond de la sécurité sociale, l'avantage logement est évalué comme en matière de sécurité sociale.

A cet égard, l'avantage en nature logement est évalué forfaitairement ou, sur option de l'employeur, d'après la valeur locative servant de base à la taxe d'habitation (valeur locative cadastrale) augmentée, le cas échéant, des avantages accessoires retenus pour leur valeur réelle.

- Evaluation selon le forfait social :

41. L'évaluation forfaitaire de l'avantage logement se présente sous la forme d'un barème mensuel dont les tarifs, modulés en fonction de la rémunération des bénéficiaires et du nombre de pièces 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 logement s'effectue au mois le mois, son montant annuel résultant de la totalisation des évaluations mensuelles ainsi effectuées.

42. Le tableau ci-après indique pour les années 2003 et 2004 le montant mensuel de l'avantage logement en fonction de la rémunération du bénéficiaire et du nombre de pièces du logement concerné :

Rémunération brute mensuelle en espèces (R) et nombre de pièces	Montant mensuel de l'avantage logement (en €)	
	2003	2004
R < 0,5 P⁴		
Logement d'une pièce principale	35	41
Autres logements (par pièce principale)	18	22
0,5 P R < 0,6 P		
Logement d'une pièce principale	40	47
Autres logements (par pièce principale)	21	27
0,6 P R < 0,7 P		
Logement d'une pièce principale	43	51
Autres logements (par pièce principale)	23	32
0,7 P R < 0,9 P		
Logement d'une pièce principale	47	58
Autres logements (par pièce principale)	25	38
0,9 P R ≤ P		
Logement d'une pièce principale	84	90
Autres logements (par pièce principale)	83	86

Exemple : un logement de trois pièces fourni gratuitement par l'employeur à un salarié dont la rémunération brute en espèces s'élève à 2 000 € par mois (soit entre 0,7 et 0,9 fois le plafond de la sécurité sociale) doit en 2003 être évalué à 25 € x 3 = 75 € par mois, soit 900 € pour l'année.

- Evaluation selon la valeur locative cadastrale :

43. L'employeur peut opter pour l'évaluation de l'avantage 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 même région pour un logement similaire (cf. DB 5 F 2232 n° 2, à jour au 10 février 1999).

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

- **Salariés dont la rémunération en espèces excède le plafond de la sécurité sociale**

44. Lorsque la rémunération est supérieure au plafond de la sécurité sociale, on retient en principe la valeur réelle de l'avantage en nature. Toutefois, à titre de règle pratique, il est admis comme précédemment que l'avantage est réputé égal à la valeur locative cadastrale.

Les avantages annexes au logement (eau, gaz, électricité...) sont pris en compte dans tous les cas pour leur valeur réelle.

⁴ P = plafond mensuel de la sécurité sociale, soit 2 432 € en 2003 (29 184 € par an) et 2 476 € en 2004 (29 712 € par an).

- **Cas particuliers**

45. Pour les salariés ne pouvant accomplir leur activité sans être logés dans les locaux où ils exercent leur fonction (fonctionnaires logés par « nécessité absolue de service », personnel de sécurité et de gardiennage...), la valeur de l'avantage de logement subit, comme pour l'assiette des cotisations de sécurité sociale, un abattement pour sujétions de 30 %, et non plus d'un tiers comme par le passé, sur la valeur locative cadastrale du logement ou, mais seulement à compter du 1^{er} janvier 2007, sur la valeur forfaitaire⁵.

Cela étant, 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 aux termes même du premier alinéa de l'article 82 du CGI.

46. 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, et comme pour l'assiette des cotisations de sécurité sociale, il est admis de négliger cet avantage lorsque son montant est inférieur à l'évaluation résultant de la première tranche du barème forfaitaire pour une pièce.

Pour les agents du secteur public logés par utilité de service, 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. DB 5 F 2232 n°7).

47. Les charges acquittées par l'employeur dont le paiement incombe normalement à l'occupant du logement (taxe d'habitation, assurances...) constituent des avantages en espèces imposables.

c) Véhicule

- **Salariés dont la rémunération en espèces n'excède pas le plafond de la sécurité sociale**

48. Lorsque la rémunération du salarié est inférieure ou égale au plafond de la sécurité sociale, il est fait application des règles prévues en matière de sécurité sociale.

A cet égard, l'avantage résultant de l'utilisation privée d'un véhicule mis à la disposition d'un salarié est 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 du coût global annuel comprenant la location, l'entretien et l'assurance du véhicule en cas de location ou location avec option d'achat.

- Evaluation selon le forfait social :

49. 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.

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.

⁶ Ce prix est déterminé dans les conditions prévues en réponse aux questions n° 67 et 68 de la note du 6 juin 2003 de la direction de la sécurité sociale (questions-réponses DSS/5B n° 3).

- Evaluation d'après la valeur réelle :

50. 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.

51. Le tableau ci-après résume les modalités d'évaluation de l'usage privé d'un véhicule mis à disposition du salarié selon l'option retenue par l'employeur pour l'assiette des cotisations de sécurité sociale :

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 %⁷ 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)

• **Salariés dont la rémunération en espèces excède le plafond de la sécurité sociale**

52. Lorsque la rémunération est supérieure au plafond de la sécurité sociale, on retient en principe la valeur réelle de l'avantage (cf. n° 50). Toutefois, à titre de règle pratique, il est admis que l'avantage constitué par la mise à disposition d'un véhicule puisse, comme auparavant, être évalué selon le barème fiscal du prix de revient kilométrique publié annuellement par l'administration (cf. BOI 5 F-17-03 pour l'année 2003).

d) Autres avantages en nature (outils issus des NTIC...)

- Outils issus des NTIC :

53. L'utilisation à titre privé par le salarié d'outils issus des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) mis à sa disposition par l'employeur constitue un avantage en nature. Toutefois, et comme pour l'assiette des cotisations de sécurité sociale, cet avantage sera négligé lorsqu'il correspond à l'utilisation raisonnable des outils issus des NTIC pour la vie quotidienne des salariés (par exemple, courtes durées d'appel au domicile, brèves consultations de serveurs pratiques sur Internet ...) dont l'emploi est justifié par des besoins ordinaires de la vie professionnelle et familiale⁸.

⁷ L'évaluation forfaitaire ainsi obtenue est, le cas échéant, plafonnée à celle applicable pour les véhicules achetés.

⁸ Circulaire du 7 janvier 2003 de la direction de la sécurité sociale, n° 2-2-4.

- **Salariés dont la rémunération en espèces n'exède pas le plafond de la sécurité sociale**

54. Dans cette hypothèse, il est fait application des règles prévues en matière de sécurité sociale.

A cet égard, l'avantage résultant de l'usage privé des outils issus des NTIC mis à disposition du salarié est évalué sur la base des dépenses réellement engagées ou, sur option de l'employeur, sur la base d'un forfait égal à 10 % du coût d'achat de ces outils ou, le cas échéant, égal à 10 % de l'abonnement, toutes taxes comprises. Lorsque l'acquisition par l'employeur des NTIC s'inscrit dans le cadre d'une offre globale comprenant aussi un abonnement, le forfait de 10 % est calculé sur le montant total du prix d'achat et de l'abonnement.

- **Salariés dont la rémunération en espèces excède le plafond de la sécurité sociale**

55. L'estimation de l'utilisation privée des outils issus des NTIC est, en principe, effectuée d'après la valeur réelle. Il est cependant admis que cet avantage soit, en pratique, égal au forfait de 10 % défini au n° 53, dans le cas où la mise à disposition par l'employeur à ses salariés de tels outils est justifiée par la nature même de l'activité exercée par les intéressés.

- **Dispositif temporaire d'exonération sous conditions des dons de matériels informatiques**

56. Il est rappelé que, quel que soit le niveau de rémunération des bénéficiaires, l'avantage en nature correspondant à la remise gratuite ou pour un coût inférieur à leur coût de revient, dans le cadre d'un accord collectif conclu jusqu'au 31 décembre 2005, de matériels informatiques est exonéré d'impôt sur le revenu dans la limite de 1 525 € par salarié, en application du 31° de l'article 81 du CGI (cf. BOI 5 F-17 bis-01 et BOI 5 F-15-03).

- Cadeaux de valeur modique

57. 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'un événement particulier sans lien direct avec l'activité professionnelle des bénéficiaires (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 plafond mensuel de sécurité sociale par événement et par année civile, soit 122 € pour 2003 (cf. BOI 5 F-13-03) et 124 € pour 2004.

- Autres avantages en nature

58. Les montants imposables des autres avantages en nature sont déterminés d'après leur valeur réelle.

II. Limites d'exonération des indemnités pour frais professionnels

59. En application du 1° de l'article 81 du CGI, et sauf option pour le régime des frais réels, les allocations servies aux salariés en compensation des frais strictement inhérents à la fonction ou l'emploi occupé, autres que les dépenses professionnelles courantes couvertes par la déduction forfaitaire de 10 %, sont exonérées d'impôt sur le revenu lorsqu'elles sont utilisées conformément à leur objet⁹.

60. A cet égard, et comme précédemment, il sera admis, sous réserve des dirigeants de sociétés et assimilés pour lesquels elles constituent en tout état de cause un supplément de rémunération imposable en application de l'article 80 *ter* du CGI¹⁰ (cf. DB 5 F 1151 n° 28) et des indemnités dites de « mobilité professionnelle », que les allocations forfaitaires pour frais professionnels sont présumées utilisées conformément à leur objet à concurrence des montants prévus par la réglementation sociale.

Par suite, il convient d'appliquer pour l'impôt sur le revenu les limites d'exonération des indemnités forfaitaires pour frais professionnels prévues par l'arrêté du 20 décembre 2002 déjà cité.

a) Indemnités de repas

61. Les indemnités compensant les dépenses supplémentaires de restauration sont réputées être utilisées conformément à leur objet à concurrence des montants forfaitaires prévus par l'article 3 de l'arrêté du 20 décembre 2002, lorsque les circonstances de fait sont établies :

⁹ A la différence des règles prévues par l'article 82 du CGI pour l'évaluation des avantages en nature, le 1° de l'article 81 du même code ne distingue pas entre les salariés selon leur niveau de rémunération pour l'exonération des indemnités pour frais professionnels.

¹⁰ Pour les indemnités kilométriques calculées sur la base du barème administratif annuel, cf. n° 66 ci-après.

- **Indemnité de repas sur le lieu de travail**

62. Lorsque le salarié est contraint de prendre son repas sur son lieu de travail, en raison de conditions particulières d'organisation ou d'horaires de travail (travail en équipe, travail posté, travail continu, travail en horaire décalé ou travail de nuit), l'indemnité de repas est réputée utilisée conformément à son objet pour la fraction qui n'excède pas 5 € en 2003 (5,10 € en 2004).

Cette indemnité correspond par exemple aux anciennes primes dites de panier de jour ou de nuit (cf. DB 5 F 1151 n° 19, à jour au 10 février 1999).

- **Indemnité de repas hors les locaux de l'entreprise**

63. La limite d'exonération est fixée à 7,50 € pour 2003 (7,60 € pour 2004) pour les salariés qui travaillent hors les locaux de l'entreprise lorsque les conditions de travail les empêchent de regagner leur résidence ou leur lieu habituel de travail pour le repas et qu'il n'est pas démontré que les circonstances ou les usages de la profession les obligent à prendre ce repas au restaurant.

Il s'agit par exemple des anciennes primes de chantier (cf. DB 5 F 1151 n° 19, à jour au 10 février 1999).

- **Indemnité de repas lors d'un déplacement professionnel**

64. Lorsque les salariés en déplacement professionnel et empêchés de regagner leur résidence ou lieu habituel de travail prennent leurs repas au restaurant, la limite d'exonération des allocations forfaitaires qui leur sont attribuées est fixée à 15 € par repas pour 2003 (15,20 € pour 2004).

Il s'agit des indemnités de repas qui étaient antérieurement fixées, par référence au minimum garanti (MG), à 4 MG pour les non-cadres et à 5 MG pour les cadres (cf. DB 5 F 1151 n° 19, à jour au 10 février 1999).

65. Tableau récapitulatif des limites d'exonération des indemnités forfaitaires de repas :

Indemnités de repas	Montants 2003	Montants 2004
Indemnité de repas sur le lieu de travail (cf. n° 62)	5 €	5,10 €
Indemnité de repas hors les locaux de l'entreprise (cf. n° 63)	7,50 €	7,60 €
Indemnité de repas lors d'un déplacement professionnel (cf. n° 64)	15 €	15,20 €

b) Indemnités kilométriques

66. Comme auparavant, les indemnités kilométriques versées aux salariés qui utilisent leur véhicule personnel pour des déplacements professionnels sont réputées utilisées conformément à leur objet à concurrence des montants résultant de l'application du barème du prix de revient kilométrique publié chaque année par l'administration (pour l'année 2003, cf. BOI 5 F-17-03).

Toutefois, à la différence de l'assiette des cotisations de sécurité sociale, les remboursements des frais liés à l'utilisation du véhicule personnel pour accomplir les trajets entre le domicile et le lieu de travail sont toujours soumis à l'impôt sur le revenu, dès lors que ces frais sont couverts par la déduction forfaitaire pour frais professionnels de 10%.

Le salarié doit apporter les justificatifs relatifs au moyen de transport utilisé, à la puissance fiscale du véhicule et au kilométrage parcouru.

Enfin, il est rappelé que les indemnités kilométriques calculées sur la base du barème administratif précité aux dirigeants et aux personnes assimilées ne constituent pas des allocations forfaitaires au sens du a de l'article 80 *ter* du CGI dès lors qu'il est dûment justifié du kilométrage parcouru à titre professionnel au moyen du véhicule concerné.

c) Indemnités de grand déplacement

67. Un salarié en déplacement professionnel ne pouvant regagner sa résidence du fait de ses conditions de travail, peut percevoir des allocations forfaitaires destinées à compenser ses dépenses supplémentaires de logement et de nourriture, appelées « indemnités de grand déplacement ».

Les indemnités de grand déplacement sont réputées utilisées conformément à leur objet à concurrence des montants forfaitaires ci-après, dès lors que les circonstances de fait sont établies.

- **Grand déplacement en France métropolitaine**

68. Lorsque le salarié est en déplacement professionnel en métropole et empêché de regagner chaque jour sa résidence habituelle, les indemnités destinées à compenser les dépenses supplémentaires liées au déplacement sont réputées utilisées conformément à leur objet dans les limites suivantes :

- pour les repas, 15 € par repas (15,20 € en 2004) ;

- pour le logement et le petit déjeuner, 54 € en 2003 (54,80 € en 2004) par jour pour les salariés en déplacement à Paris et dans les départements des Hauts-de-Seine, Seine-Saint-Denis et Val-de-Marne et 40 € en 2003 (40,60 € en 2004) par jour pour les salariés en déplacement dans les autres départements de la France métropolitaine.

69. Tableau récapitulatif des limites d'exonération des indemnités forfaitaires de grand déplacement en France métropolitaine :

Indemnités destinées à compenser les dépenses supplémentaires de :		Montants 2003	Montants 2004
Nourriture (par repas)		15 €	15,20 €
Logement et petit déjeuner (par jour)	Déplacements à Paris et « petite couronne » (départements 92, 93 et 94)	54 €	54,80 €
	Déplacements dans les autres départements de métropole	40 €	40,60 €

- **Grand déplacement en outre-mer**

70. Lorsque le salarié est en déplacement professionnel en outre-mer, les limites d'exonération sont fixées par référence aux montants des indemnités de mission allouées aux personnels civils et militaires de l'Etat envoyés en mission temporaire dans ces départements, collectivités territoriales ou territoires :

Lieu de la mission	Montant au 1er janvier 2003
Martinique, Guadeloupe, Guyane ¹¹	66,78 €
Réunion et Mayotte	75,92 €
Saint-Pierre-et-Miquelon	69,98 €
Nouvelle-Calédonie	106,60 €
Wallis et Futuna	101,41 €
Polynésie française	108,46 €

¹¹ Le taux applicable en Guyane s'applique également pour les déplacements en Martinique et en Guadeloupe.

- **Grand déplacement à l'étranger**

71. Lorsque le salarié est en déplacement professionnel à l'étranger, les indemnités au titre des dépenses supplémentaires de nourriture et de logement sont réputées être utilisées conformément à leur objet à concurrence des montants des indemnités de missions du groupe I allouées aux personnels civils et militaires de l'Etat envoyés en mission temporaire à l'étranger. Les modifications qui affectent le montant de ces indemnités font l'objet chaque année d'une instruction publiée au bulletin officiel des impôts (cf. en dernier lieu BOI 5 F-6-03 pour les modifications intervenues en 2002).

- **Durée du déplacement**

72. Comme par le passé, l'exonération des indemnités de grand déplacement est limitée aux déplacements dont la durée continue ou discontinue dans un même lieu n'est pas supérieure à trois mois. La durée de déplacement sur un même chantier ou site s'entend de la durée d'affectation.

Toutefois, lorsque les conditions de travail conduisent le salarié à une prolongation de la durée de son affectation au-delà de trois mois sur un même lieu de travail, et comme pour l'assiette des cotisations de sécurité sociale (article 5 de l'arrêté du 20 décembre 2002), il sera admis que les indemnités de grand déplacement soient réputées utilisées conformément à leur objet à concurrence des montants forfaitaires ci-dessus réduits :

- de 15 % à compter du quatrième mois ;
- de 30 % à compter du 25^{ème} mois et dans la limite de quatre ans.

d) Indemnités de mobilité professionnelle

73. L'arrêté du 20 décembre 2002 prévoit les situations dans lesquelles certaines indemnités forfaitaires de « mobilité professionnelle », versées aux salariés qui changent de lieu de résidence lors d'un changement de poste de travail dans un autre lieu de travail, sont présumées utilisées conformément à leur objet.

Par exemple, les dépenses d'hébergement provisoire et de frais supplémentaires de nourriture exposées, dans l'attente d'un logement définitif, sur le nouveau lieu d'exercice de l'activité professionnelle sont présumées utilisées conformément à leur objet et, par suite, exclues de l'assiette des cotisations sociales dans la limite de 60 € par jour en 2003 (60,90 € en 2004).

Au regard de l'impôt sur le revenu, le régime de ces indemnités, notamment leur exonération éventuelle sur le fondement des dispositions du 1° de l'article 81 du CGI, doit continuer à être déterminé dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire au vu des circonstances de fait, dont l'examen permet seul de s'assurer que les frais concernés ont ou non un caractère professionnel, et sous réserve pour les salariés concernés de justifier de leur réalité et leur montant.

A cet égard, on peut utilement se référer aux principes et solutions relatifs aux frais de déménagement et aux frais de double résidence (cf. DB 5 F 2542 n° 18 à 25, à jour au 10 février 1999).

III. Précisions diverses

a) Conséquences en matière de taxes et participations assises sur les salaires

74. Les nouvelles modalités de prise en compte des avantages en nature et des indemnités pour frais professionnels pour le calcul des cotisations de sécurité sociale, issues des arrêtés des 10 et 20 décembre 2002, s'appliquent de plein droit aux taxes et participations sur les salaires dont l'assiette est alignée sur celles des cotisations de sécurité sociale : taxe sur les salaires, taxe d'apprentissage et participations des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et à l'effort de construction.

b) Déductions forfaitaires spécifiques pour frais professionnels

75. L'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 maintient expressément l'abattement forfaitaire de cotisations sociales pour les salariés qui bénéficiaient jusqu'à l'imposition des revenus de 2000 d'une déduction forfaitaire supplémentaire pour l'impôt sur le revenu. Lorsque l'employeur applique une déduction forfaitaire spécifique, l'assiette des cotisations de sécurité sociale est alors majorée de l'ensemble des sommes perçues à titre de remboursement de frais professionnels.

Les déductions forfaitaires spécifiques ne s'appliquant pas en matière d'impôt sur le revenu (cf. n° 25 ci-dessus), les indemnités pour frais professionnels sont exonérées dans les conditions de droit commun.

c) Evaluation des frais supplémentaires de repas dans le cadre de la déduction des frais réels

76. En cas d'option pour le régime de déduction des frais réels et justifiés, les salariés qui, compte tenu de leurs horaires de travail ou de l'éloignement de leur lieu de travail, ne peuvent prendre leur repas à leur domicile peuvent déduire la dépense supplémentaire qu'ils supportent à ce titre par rapport au coût du repas pris au foyer.

A cet égard, il est admis que la valeur du repas pris au foyer soit évaluée suivant les règles retenues pour l'appréciation des avantages en nature (cf. DB 5 F 2542 n° 33 et BOI 5 F-7-03).

Compte tenu de la modification des règles d'évaluation des avantages en nature, la valeur du repas pris au foyer est évaluée à 4 € en 2003 (4,05 € en 2004). Lorsque le salarié ne peut justifier du montant de ses frais de repas avec suffisamment de précision, la dépense supplémentaire correspondante est de même évaluée par repas à 4 € en 2003 (4,05 € en 2004).

Le Sous-Directeur

Frédéric IANNUCCI

•

ANNEXE 1

Arrêté du 10 décembre 2002, modifié par l'arrêté du 28 avril 2003, relatif à l'évaluation des avantages en nature en vue du calcul des cotisations de sécurité sociale (JO du 27 décembre 2002 et du 23 mai 2003)

Le ministre des affaires sociales, du travail et de la solidarité et le ministre de la santé, de la famille et des personnes handicapées,

Vu le code de la sécurité sociale, et notamment les articles L. 242-1 et R. 242-1 ;

Vu l'arrêté du 9 janvier 1975 relatif à l'évaluation des avantages en nature en vue du calcul des cotisations de sécurité sociale ;

Vu l'avis du conseil d'administration de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale en date du 12 avril 2002,

Arrêtent :

Article 1 - Sous réserve des dispositions de l'article 5 ci-dessous, et sauf en cas de déplacement professionnel, pour les travailleurs salariés et assimilés auxquels l'employeur fournit la nourriture, la valeur de cet avantage est évaluée forfaitairement par journée à 8 € ou, pour un seul repas, à la moitié de cette somme.

Pour le personnel des entreprises compris dans le champ d'application de la convention collective nationale des hôtels, cafés, restaurants, de la convention collective nationale de restauration de collectivités, de la convention collective nationale de la restauration rapide, de la convention collective nationale des chaînes de cafétérias et assimilés et de la convention collective nationale des casinos, que les conditions particulières de travail, les accords collectifs ou les usages imposent à l'employeur de nourrir gratuitement, en totalité ou en partie, dans l'établissement, la valeur de cet avantage est fixée par les dispositions de l'article D. 141-6 du code du travail.

Article 2 - Sous réserve des dispositions de l'article 5 ci-dessous, pour les travailleurs salariés et assimilés auxquels l'employeur fournit le logement, l'estimation de l'avantage en nature est évaluée forfaitairement. Elle peut également être calculée, sur option de l'employeur, d'après la valeur locative servant à l'établissement de la taxe d'habitation dans les conditions prévues aux articles 1496 et 1516 du code général des impôts et d'après la valeur réelle pour les avantages accessoires.

Lorsque par exception la valeur locative servant à l'établissement de la taxe d'habitation n'est pas évaluée, l'estimation de l'avantage en nature doit être calculée d'après la valeur locative réelle du logement et d'après la valeur réelle des avantages accessoires.

Lorsque ni la valeur locative servant à l'établissement de la taxe d'habitation ni la valeur locative réelle du logement ne peuvent être évaluées, l'estimation de l'avantage en nature doit être calculée forfaitairement.

L'évaluation forfaitaire, qui intègre la prise en compte des avantages accessoires, s'effectue dans les conditions suivantes pour le mois sur la base du plafond prévu à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale :

- rémunérations inférieures à 0,5 fois le plafond mensuel de la sécurité sociale : à compter du 1er janvier 2003 : 35 € lorsque le logement comporte une pièce principale et 18 € par pièce dans les autres cas ; à compter du 1^{er} janvier 2004 : respectivement 41 et 22 € ; à compter du 1er janvier 2005 : respectivement 47 et 26 € ; à compter du 1er janvier 2006 : respectivement 53 et 29 € ; à compter du 1er janvier 2007 : respectivement 60 et 32 € ;

- rémunérations égales ou supérieures à 0,5 fois le plafond mensuel de la sécurité sociale et inférieures à 0,6 fois ce plafond : à compter du 1er janvier 2003 : 40 € lorsque le logement comporte une pièce principale et 21 € par pièce dans les autres cas ; à compter du 1er janvier 2004 : respectivement 47 et 27 € ; à compter du 1er janvier 2005 : respectivement 54 et 33 € ; à compter du 1er janvier 2006 : respectivement 61 et 39 € ; à compter du 1er janvier 2007 : respectivement 70 et 45 € ;

- rémunérations égales ou supérieures à 0,6 fois le plafond mensuel de la sécurité sociale et inférieures à 0,7 fois ce plafond : à compter du 1er janvier 2003 : 43 € lorsque le logement comporte une pièce principale et 23 € par pièce dans les autres cas ; à compter du 1er janvier 2004 : respectivement 51 et 32 € ; à compter du 1er janvier 2005 : respectivement 60 et 41 € ; à compter du 1er janvier 2006 : respectivement 70 et 50 € ; à compter du 1er janvier 2007 : respectivement 80 et 60 € ;

- rémunérations égales ou supérieures à 0,7 fois le plafond mensuel de la sécurité sociale et inférieures à 0,9 fois ce plafond : à compter du 1er janvier 2003 : 47 € lorsque le logement comporte une pièce principale et 25 € par pièce dans les autres cas ; à compter du 1er janvier 2004 : respectivement 58 et 38 € ; à compter du 1er janvier 2005 : respectivement 69 et 50 € ; à compter du 1er janvier 2006 : respectivement 80 et 62 € ; à compter du 1er janvier 2007 : respectivement 90 et 75 € ;

- rémunérations égales ou supérieures à 0,9 fois le plafond mensuel de la sécurité sociale et inférieures à 1,1 fois ce plafond : à compter du 1er janvier 2003 : 84 € lorsque le logement comporte une pièce principale et 83 € par pièce dans les autres cas ; à compter du 1er janvier 2004 : respectivement 90 et 86 € ; à compter du 1er janvier 2005 : respectivement 97 et 89 € ; à compter du 1er janvier 2006 : respectivement 103 et 92 € ; à compter du 1er janvier 2007 : respectivement 110 et 95 € ;

- rémunérations égales ou supérieures à 1,1 fois le plafond mensuel de la sécurité sociale et inférieures à 1,3 fois ce plafond : à compter du 1er janvier 2003 : 93 € lorsque le logement comporte une pièce principale et 86 € par pièce dans les autres cas ; à compter du 1er janvier 2004 : respectivement 102 et 93 € ; à compter du 1er janvier 2005 : respectivement 111 et 100 € ; à compter du 1er janvier 2006 : respectivement 120 et 107 € ; à compter du 1er janvier 2007 : respectivement 130 et 115 € ;

- rémunérations égales ou supérieures à 1,3 fois le plafond mensuel de la sécurité sociale et inférieures à 1,5 fois ce plafond : à compter du 1er janvier 2003 : 94 €, lorsque le logement comporte une pièce principale et 93 € par pièce dans les autres cas ; à compter du 1er janvier 2004 : respectivement 110 et 109 € ; à compter du 1er janvier 2005 : respectivement 122 et 117 € ; à compter du 1er janvier 2006 : respectivement 136 et 126 € ; à compter du 1er janvier 2007 : respectivement 150 et 140 € ;

- rémunérations égales ou supérieures à 1,5 fois le plafond mensuel de sécurité sociale : à compter du 1^{er} janvier 2003 : 102 € lorsque le logement comporte une pièce principale et 100 € par pièce dans les autres cas ; à compter du 1er janvier 2004 : respectivement 119 et 115 € ; à compter du 1er janvier 2005 : respectivement 136 et 130 € ; à compter du 1er janvier 2006 : respectivement 153 et 144 € ; à compter du 1^{er} janvier 2007 : respectivement 170 et 160 €

L'évaluation par semaine est égale au quart du montant mensuel arrondi à la dizaine de centimes d'euro le plus proche. L'évaluation par semaine ou par mois fixée au-dessus s'entend des semaines ou des mois complets quel que soit le nombre des jours ouvrables y contenus.

Article 3 - Sous réserve des dispositions de l'article 5 ci-dessous, lorsque l'employeur met à la disposition permanente du travailleur salarié ou assimilé un véhicule, l'avantage en nature constitué par l'utilisation privée du véhicule est évalué, sur option de l'employeur, sur la base des dépenses réellement engagées ou sur la base d'un forfait annuel estimé en pourcentage du coût d'achat du véhicule ou du coût global annuel comprenant la location, l'entretien et l'assurance du véhicule en location ou en location avec option d'achat, toutes taxes comprises.

Les dépenses réellement engagées sont évaluées comme suit :

- en cas de véhicule acheté, elles comprennent l'amortissement de l'achat du véhicule sur cinq ans, l'assurance et les frais d'entretien et, le cas échéant, les frais de carburant. Si le véhicule a plus de cinq ans, l'amortissement de l'achat du véhicule est de 10 % ;
- en cas de location ou de location avec option d'achat, elles comprennent le coût global annuel de la location, l'entretien et l'assurance du véhicule et, le cas échéant, les frais de carburant.

Les dépenses sur la base d'un forfait sont évaluées comme suit :

- en cas de véhicule acheté, l'évaluation est effectuée sur la base de 9 % du coût d'achat et lorsque le véhicule a plus de cinq ans sur la base de 6 % du coût d'achat. Lorsque l'employeur paie le carburant du véhicule, l'avantage est évalué suivant ces derniers pourcentages auxquels s'ajoute l'évaluation des dépenses de carburant à partir des frais réellement engagés ou suivant un forfait global de 12 % du coût d'achat du véhicule et de 9 % lorsque le véhicule a plus de cinq ans ;
- en cas de véhicule loué ou en location avec option d'achat, l'évaluation est effectuée sur la base de 30 % du coût global annuel comprenant la location, l'entretien et l'assurance du véhicule. Lorsque l'employeur paie le carburant du véhicule, l'avantage est évalué suivant ce dernier pourcentage auquel s'ajoute l'évaluation des dépenses de carburant à partir des frais réellement engagés ou suivant un forfait global de 40 % du coût global annuel comprenant la location, l'entretien, l'assurance du véhicule et le carburant.

Article 4 - Sous réserve des dispositions de l'article 5 ci-dessous, lorsque, dans le cadre de l'activité professionnelle du travailleur salarié ou assimilé, l'employeur met à la disposition permanente de ce dernier des outils issus des nouvelles technologies de l'information et de la communication, dont l'usage est en partie privé, l'avantage en nature constitué par son utilisation privée est évalué, sur option de l'employeur, sur la base des

dépenses réellement engagées ou sur la base d'un forfait annuel estimé à 10 % de son coût d'achat ou, le cas échéant, de l'abonnement, toutes taxes comprises.

Article 5 - Les montants des forfaits prévus aux articles 1er, 2, 3 et 4 ci-dessus constituent des évaluations minimales, à défaut de stipulations supérieures arrêtées par convention ou accord collectif, et peuvent être remplacés par des montants supérieurs d'un commun accord entre les travailleurs et leurs employeurs.

S'agissant des personnes relevant des 11°, 12° et 23° de l'article L. 311-3 du code de la sécurité sociale, les avantages nourriture et logement sont déterminés d'après la valeur réelle.

Article 6 - Le montant des avantages en nature autres que ceux mentionnés aux articles 1er, 2, 3, 4 et 5 est déterminé dans tous les cas d'après la valeur réelle arrondie à la dizaine de centimes d'euro la plus proche.

Article 7 - Les montants mentionnés en euros sont revalorisés au 1er janvier de chaque année conformément au taux prévisionnel d'évolution en moyenne annuelle des prix à la consommation de tous les ménages hors les prix du tabac, qui est prévu pour l'année civile considérée, dans le rapport sur la situation et les perspectives économiques, sociales et financières de la nation annexé au projet de loi de finances et arrondis à la dizaine de centimes d'euro la plus proche. Le barème des montants est établi et diffusé par l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale.

Les montants prévus à l'article 2 seront revalorisés selon ces dispositions à compter du 1er janvier 2008.

Les forfaits déterminés aux articles 3 et 4 sont arrondis à la dizaine de centimes d'euro la plus proche.

Article 8 - L'arrêté du 9 janvier 1975 relatif à l'évaluation des avantages en nature en vue du calcul des cotisations de sécurité sociale est abrogé.

Article 9 - Le présent arrêté est applicable aux cotisations dues au titre des rémunérations et gains versés à compter du 1er janvier 2003 et afférents aux périodes d'emploi accomplies à compter de cette date.

Article 10 - Le directeur de la sécurité sociale et le directeur de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent arrêté, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait à Paris, le 10 décembre 2002.

Le ministre de la santé, de la famille et des personnes handicapées,

Jean-François Mattei

Le ministre des affaires sociales, du travail et de la solidarité,

François Fillon

ANNEXE 2**Arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale (JO du 27 décembre 2002)**

Le ministre des affaires sociales, du travail et de la solidarité, le ministre de la santé, de la famille et des personnes handicapées et le ministre délégué au budget et à la réforme budgétaire,

Vu le code de la sécurité sociale, et notamment les articles L. 242-1 et R. 242-1 ;

Vu le code général des impôts, notamment l'article 83 et l'article 5 de l'annexe IV, tel qu'en vigueur au 31 décembre 2000 ;

Vu le décret n° 86-416 du 12 mars 1986 modifié fixant les conditions et modalités de prise en charge par l'Etat des frais de voyage et de changement de résidence à l'étranger ou entre la France et l'étranger des agents civils de l'Etat et des établissements publics de l'Etat à caractère administratif ;

Vu le décret n° 89-271 du 12 avril 1989 modifié fixant les conditions et les modalités de règlement des frais de déplacement des personnels civils à l'intérieur des départements d'outre-mer, entre la métropole et ces départements, et pour se rendre d'un département d'outre-mer à un autre ;

Vu le décret n° 90-437 du 28 mai 1990 modifié fixant les conditions et les modalités de règlement des frais occasionnés par les déplacements des personnels civils sur le territoire métropolitain de la France lorsqu'ils sont à la charge des budgets de l'Etat, des établissements publics nationaux à caractère administratif et de certains organismes subventionnés ;

Vu l'arrêté du 26 mai 1975 modifié relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale ;

Vu l'avis du conseil d'administration de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale en date du 12 avril 2002,

Arrêtent :

Article 1 - Les frais professionnels s'entendent des charges de caractère spécial inhérentes à la fonction ou à l'emploi du travailleur salarié ou assimilé que celui-ci supporte au titre de l'accomplissement de ses missions.

Les sommes à déduire de l'assiette des cotisations de sécurité sociale au titre des frais professionnels, tels que prévus à l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale, sont celles qui sont versées aux travailleurs salariés ou assimilés, à l'exception des allocations forfaitaires prévues au 2° de l'article 2 ci-dessous perçues par les personnes visées aux 11°, 12° et 23° de l'article L. 311-3 dudit code pour l'exercice de leur fonction de dirigeant.

Article 2 - L'indemnisation des frais professionnels s'effectue :

1° Soit sous la forme du remboursement des dépenses réellement engagées par le travailleur salarié ou assimilé ; l'employeur est tenu de produire les justificatifs y afférents. Ces remboursements peuvent notamment porter sur les frais prévus aux articles 6, 7 et 8 (3°, 4° et 5°) ;

2° Soit sur la base d'allocations forfaitaires ; l'employeur est autorisé à déduire leurs montants dans les limites fixées par le présent arrêté, sous réserve de l'utilisation effective de ces allocations forfaitaires conformément à leur objet. Cette condition est réputée remplie lorsque les allocations sont inférieures ou égales aux montants fixés par le présent arrêté aux articles 3, 4, 5, 8 et 9.

Article 3 - Les indemnités liées à des circonstances de fait qui entraînent des dépenses supplémentaires de nourriture sont réputées utilisées conformément à leur objet pour la fraction qui n'excède pas les montants suivants :

1° Indemnité de repas :

Lorsque le travailleur salarié ou assimilé est en déplacement professionnel et empêché de regagner sa résidence ou lieu habituel de travail, l'indemnité destinée à compenser les dépenses supplémentaires de repas est réputée utilisée conformément à son objet pour la fraction qui n'excède pas 15 € par repas ;

2° Indemnité de restauration sur le lieu de travail :

Lorsque le travailleur salarié ou assimilé est contraint de prendre une restauration sur son lieu effectif de travail, en raison de conditions particulières d'organisation ou d'horaires de travail, telles que travail en équipe, travail posté, travail continu, travail en horaire décalé ou travail de nuit, l'indemnité destinée à compenser les dépenses supplémentaires de restauration est réputée utilisée conformément à son objet pour la fraction qui n'excède pas 5 € ;

3° Indemnité de repas ou de restauration hors des locaux de l'entreprise :

Lorsque le travailleur salarié ou assimilé est en déplacement hors des locaux de l'entreprise ou sur un chantier, et lorsque les conditions de travail lui interdisent de regagner sa résidence ou son lieu habituel de travail pour le repas et qu'il n'est pas démontré que les circonstances ou les usages de la profession l'obligent à prendre ce repas au restaurant, l'indemnité destinée à compenser les dépenses supplémentaires de repas est réputée utilisée conformément à son objet pour la fraction qui n'excède pas 7,5 €.

Lorsque le travailleur salarié ou assimilé est placé simultanément au cours d'une même période de travail dans des conditions particulières de travail énoncées aux 1°, 2° et 3°, une seule indemnité peut ouvrir droit à déduction.

Article 4 - Lorsque le travailleur salarié ou assimilé est contraint d'utiliser son véhicule personnel à des fins professionnelles, l'indemnité forfaitaire kilométrique est réputée utilisée conformément à son objet dans les limites fixées par les barèmes kilométriques annuellement publiés par l'administration fiscale.

Article 5 - Indemnités forfaitaires de grand déplacement :

1° En métropole :

Lorsque le travailleur salarié ou assimilé est en déplacement professionnel et empêché de regagner chaque jour sa résidence habituelle, les indemnités de missions destinées à compenser les dépenses supplémentaires de repas sont réputées utilisées conformément à leur objet pour la fraction qui n'excède pas le montant prévu au 1° de l'article 3 du présent arrêté.

S'agissant des indemnités de mission destinées à compenser les dépenses supplémentaires de logement et du petit déjeuner, elles sont réputées utilisées conformément à leur objet pour la fraction qui n'excède pas par jour 54 € pour le travailleur salarié ou assimilé en déplacement à Paris et dans les départements des Hauts-de-Seine, de Seine-Saint-Denis, du Val-de-Marne et par jour 40 € pour les travailleurs salariés ou assimilés en déplacement dans les autres départements de la France métropolitaine ;

2° Dans les départements d'outre-mer, les collectivités de Mayotte et de Saint-Pierre-et-Miquelon :

Lorsque le travailleur salarié ou assimilé est en déplacement professionnel dans les départements d'outre-mer, les collectivités de Mayotte et Saint-Pierre-et-Miquelon, les indemnités destinées à compenser les dépenses supplémentaires de repas et de logement sont réputées utilisées conformément à leur objet pour la fraction qui n'excède pas le montant des indemnités de mission allouées aux personnels civils et militaires de l'Etat envoyés en mission temporaire dans les départements d'outre-mer.

Toutefois le taux applicable en Guyane s'applique également en Martinique et en Guadeloupe ;

3° Dans les territoires français situés outre-mer, autres que ceux mentionnés au 2° :

Lorsque le travailleur salarié ou assimilé est en déplacement professionnel dans les autres territoires français situés outre-mer autres que ceux mentionnés au 2°, les indemnités destinées à compenser les dépenses supplémentaires de repas et de logement sont réputées utilisées conformément à leur objet pour la fraction qui n'excède pas le montant des indemnités de mission allouées aux personnels civils et militaires de l'Etat envoyés en mission temporaire dans les territoires d'outre-mer ;

4° A l'étranger :

Lorsque le travailleur salarié ou assimilé est en déplacement professionnel, les indemnités destinées à compenser les dépenses supplémentaires de repas et de logement sont réputées utilisées conformément à leur objet pour la fraction qui n'excède pas le montant des indemnités de mission du groupe I allouées aux personnels civils et militaires de l'Etat envoyés en mission temporaire à l'étranger.

Pour l'application des 1° à 4° du présent article :

Lorsque les conditions de travail conduisent le travailleur salarié ou assimilé à une prolongation de la durée de son affectation au-delà de trois mois sur un même lieu de travail de façon continue ou discontinue, l'employeur est autorisé à déduire de l'assiette des cotisations sociales le montant des indemnités forfaitaires de grand déplacement prévues aux alinéas précédents auquel s'applique un abattement de 15 %.

Lorsque les conditions de travail conduisent le travailleur salarié ou assimilé à une prolongation de la durée de son affectation au-delà de vingt-quatre mois sur un même lieu de travail de façon continue ou discontinue et dans la limite de quatre ans, l'employeur est autorisé à déduire de l'assiette des cotisations sociales le montant des indemnités forfaitaires de grand déplacement prévu aux alinéas précédents auquel s'applique un abattement de 30 %.

Les montants résultant des abattements de 15 % et 30 % sont arrondis à la dizaine de centimes d'euro la plus proche.

Article 6 - Les frais engagés par le travailleur salarié ou assimilé en situation de télétravail, régie par le contrat de travail ou par convention ou accord collectif, sont considérés comme des charges de caractère spécial inhérentes à la fonction ou à l'emploi, sous réserve que les remboursements effectués par l'employeur soient justifiés par la réalité des dépenses professionnelles supportées par le travailleur salarié ou assimilé.

Article 7 - Les frais engagés par le travailleur salarié ou assimilé à des fins professionnelles, pour l'utilisation des outils issus des nouvelles technologies de l'information et de la communication qu'il possède, sont considérés comme des charges de caractère spécial inhérentes à la fonction ou à l'emploi conformément au contrat de travail. Les remboursements effectués par l'employeur doivent être justifiés par la réalité des dépenses professionnelles supportées par le travailleur salarié ou assimilé.

Article 8 - Les frais engagés par le travailleur salarié ou assimilé dans le cadre d'une mobilité professionnelle sont considérés comme des charges de caractère spécial inhérentes à l'emploi.

L'employeur est autorisé à déduire de l'assiette des cotisations sociales les indemnités suivantes :

1° Les indemnités destinées à compenser les dépenses d'hébergement provisoire et les frais supplémentaires de nourriture, dans l'attente d'un logement définitif : elles sont réputées utilisées conformément à l'objet pour la partie qui n'excède pas 60 € par jour pour une durée ne pouvant dépasser 9 mois ;

2° Les indemnités destinées à compenser les dépenses inhérentes à l'installation dans le nouveau logement : elles sont réputées utilisées conformément à l'objet pour la partie n'excédant pas 1 200 €, majorés de 100 € par enfant à charge dans la limite de 1 500 € ;

3° Les indemnités destinées à compenser les frais de déménagement exposés par le travailleur salarié ou assimilé, sous réserve que l'employeur justifie la réalité des dépenses engagées par le travailleur salarié ou assimilé ;

4° Les indemnités destinées à compenser les frais exposés par les travailleurs salariés ou assimilés envoyés en mission temporaire ou mutés en France par les entreprises étrangères et qui ne bénéficient pas du régime de détachement en vertu du règlement CEE/1408/71 ou d'une convention bilatérale de sécurité sociale à laquelle la France est partie et par les travailleurs salariés ou assimilés des entreprises françaises détachés à l'étranger qui continuent de relever du régime général, sous réserve que l'employeur justifie la réalité des dépenses engagées par le travailleur salarié ou assimilé ;

5° Les indemnités destinées à compenser les frais exposés par les travailleurs salariés ou assimilés envoyés en mission temporaire ou mutés de la métropole vers les territoires français situés outre-mer et inversement ou de l'un de ces territoires vers un autre, sous réserve que l'employeur justifie la réalité des dépenses engagées par le travailleur salarié ou assimilé.

Article 9 - Les professions, prévues à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, qui comportent des frais dont le montant est notoirement supérieur à celui résultant du dispositif prévu aux articles précédents peuvent bénéficier d'une déduction forfaitaire spécifique. Cette déduction est, dans la limite de 7 600 € par année civile, calculée selon les taux prévus à l'article 5 de l'annexe IV du code précité.

Sauf dans le cas où le ou les travailleurs salariés et assimilés ou leurs représentants, préalablement consultés, refusent expressément, l'employeur peut user de cette faculté. L'assiette des cotisations est alors constituée, à moins qu'il n'en ait été disposé autrement en matière fiscale avant le 1er janvier 2001, par le montant global des rémunérations, indemnités, primes, gratifications ou autres acquises aux intéressés, y compris, le cas échéant, les indemnités versées au travailleur salarié ou assimilé à titre de remboursement des frais professionnels.

L'application de ces dispositions s'entend sans préjudice des dispositions du sixième alinéa de l'article R. 242-1 du code de la sécurité sociale.

Article 10 - Les montants mentionnés en euros aux articles 3, 5 et 8 sont revalorisés au 1er janvier de chaque année conformément au taux prévisionnel d'évolution en moyenne annuelle des prix à la consommation de tous les ménages hors les prix du tabac, qui est prévu pour l'année civile considérée, dans le rapport sur la situation et les perspectives économiques, sociales et financières de la nation annexé au projet de loi de finances et arrondis à la dizaine de centimes d'euro la plus proche. Le barème des montants est établi et diffusé par l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale.

Article 11 - L'arrêté du 26 mai 1975 modifié relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale est abrogé.

Article 12 - Le présent arrêté est applicable aux cotisations dues au titre des rémunérations et gains versés à compter du 1er janvier 2003 et afférents aux périodes d'emploi accomplies à compter de cette date.

Article 13 - Le directeur de la sécurité sociale et le directeur de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent arrêté, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait à Paris, le 20 décembre 2002.

Le ministre de la santé, de la famille et des personnes handicapées,

Jean-François Mattei

Le ministre des affaires sociales, du travail et de la solidarité,

François Fillon

Le ministre délégué au budget et à la réforme budgétaire,

Alain Lambert