

// le dossier juridique

L'évaluation des avantages en nature

Modalités et barèmes en vigueur au 1^{er} janvier 2019

Les avantages en nature, comme par exemple la fourniture d'un repas, d'un véhicule de fonction ou d'un logement, sont considérés comme des éléments de rémunération. À ce titre, ils sont soumis à cotisations selon leur valeur réelle, sauf s'ils peuvent être valorisés forfaitairement. Les différents montants forfaitaires applicables en matière d'évaluation des avantages en nature ont été revalorisés à effet du 1^{er} janvier 2019.

1 Principe général d'assujettissement

La définition de l'assiette des cotisations de sécurité sociale a été révisée à effet du 1^{er} septembre 2018 par l'ordonnance n° 2018-474 du 12 juin 2018. L'assiette de la CSG, définie à l'article L. 136-1-1 nouveau du Code de la sécurité sociale, est devenue l'assiette de référence (par renvoi de l'article L. 242-1 à l'article L. 136-1-1 nouveau). L'objectif de cette réécriture est d'« harmoniser et simplifier » les assiettes sociales en établissant une assiette unique pour l'ensemble des cotisations sociales et charges alignées (*v. l'actualité* n° 17590 du 14 juin 2018 et n° 17623 du 31 juillet 2018). Mais elle n'entraîne **aucun changement notable** en matière d'assujettissement des **avantages en nature**. Ainsi, aux termes de l'article L. 136-1-1, les cotisations de sécurité sociale ainsi que la CSG et la CRDS sont dues « sur toutes les sommes, ainsi que les **avantages et accessoires en nature** ou en argent qui y sont associés, dus en contrepartie ou à l'occasion d'un travail, d'une activité ou de l'exercice d'un mandat ou d'une fonction élective, quelles qu'en soient la dénomination ainsi que la qualité de celui qui les attribue, que cette attribution soit directe ou indirecte ». Elles sont dues pour les périodes au titre desquelles ces revenus sont attribués (*CCS, art. L. 242-1*).

2 Deux modalités d'évaluation

L'avantage en nature consiste en la **fourniture** ou la **mise à disposition** par l'employeur

ou le CSE (le CE le cas échéant) d'un **bien** ou d'un **service**, permettant au salarié de faire l'économie des frais qu'il aurait dû normalement supporter. Il constitue un élément de rémunération **soumis à cotisations**. S'il est en principe évalué d'après sa **valeur réelle**, certains avantages peuvent faire l'objet d'une évaluation **forfaitaire** (*Arr. min. 10 décembre 2002, JO 27 décembre; Circ. min. n° 2003-7 du 7 janvier 2003; Questions-réponses n° 3 DSS/SDFSS/5B du 6 juin 2003*).

Les avantages fournis aux membres de la famille peuvent aussi être considérés comme des avantages en nature. Il en va ainsi de l'hébergement dont bénéficie le beau-frère d'un salarié (*Cass. soc., 25 mai 1988, n° 86-10.867 P*), de la fourniture de repas par une exploitante de restaurant à son mari chef d'établissement (*Cass. soc., 23 mai 1992, n° 90-17.365*), ou encore de l'achat de nourriture et de la fourniture d'un logement à l'enfant de l'employeur attribués à l'occasion ou en contrepartie de travaux spéciaux (*Cass. soc., 3 juin 1982, n° 81-12.906 P*).

À NOTER Les avantages en nature ne sont retenus que s'ils sont perçus en échange d'un travail ou d'un service (*Lettre Cnav du 16 avril 1997*).

3 Règles d'évaluation par type d'avantage

AVANTAGE NOURRITURE

► Principe

Lorsque l'employeur fournit la nourriture, la valeur de cet avantage est évaluée forfaitairement, quel que soit le montant de la

À CLASSER SOUS

SÉCURITÉ SOCIALE
COTISATIONS

03 / 19

MODALITÉS DE REVALORISATION

Les montants en euros relatifs aux avantages en nature sont revalorisés chaque année au 1^{er} janvier, en fonction du taux prévisionnel d'évolution en moyenne annuelle des prix à la consommation de tous les ménages (hors 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. Les montants ainsi obtenus sont arrondis à la dizaine de centimes d'euros la plus proche. Pour l'évaluation de l'avantage en nature nourriture pour les salariés des entreprises de restauration, la revalorisation s'effectue en fonction de l'évolution du montant du minimum garanti et non au 1^{er} janvier de chaque année.

rémunération, à **4,85 € par repas et à 9,70 € par jour** en 2019 (contre respectivement 4,80 € et 9,60 € en 2018). S'il y a une **participation** financière du **salarié** et que celle-ci est inférieure à l'évaluation forfaitaire de 4,85 €, il faut **en tenir compte**. Par exemple, si le salarié contribue à son repas à hauteur de 1,50 €, l'avantage en nature à intégrer dans l'assiette est de 3,30 €.

► Cas particuliers

Titres-restaurants

La **part** contributive de l'**employeur** à l'acquisition de titres-restaurants est **exonérée** de cotisations sociales, **dans la limite de 5,52 € par titre** en 2019, dès lors qu'elle est comprise entre 50 % et 60 % de la valeur libératoire du titre (cette limite a été revalorisée de 1,6 % en 2019 en application de la loi de finances pour 2019). En cas de mauvaise application de ces règles (dépassement de l'une ou des deux limites), le redressement prononcé par l'Urssaf ne porte que sur la fraction des cotisations et contributions indûment exonérées, sauf en cas de mauvaise foi ou d'agissements répétés du cotisant.

Cantine d'entreprise

Constitue un avantage en nature **soumis à cotisations** le repas pris à la cantine de l'établissement. La somme

à réintégrer dans l'assiette des cotisations est égale à la **différence** entre le **forfait « nourriture »** (4,85 € par repas) et le montant de la **participation** du **salarié**. Toutefois, la Direction de la sécurité sociale (DSS) invite les Urssaf à **négliger** cet avantage lorsque la **participation** du **salarié** est au moins égale à 50 % du forfait nourriture, soit **2,43 € par repas**. Précisons que pour déterminer la participation forfaitaire du salarié au repas pris à la cantine, les **dépenses supplémentaires de boissons** (cafés, sodas, eaux minérales) ne sont **pas prises en compte** (Cass. 2^e civ., 12 mars 2015, n° 14-10.744, v. le dossier jurisprudence thème -Sécu., cotis. - n° 159/2015 du 8 septembre 2015).

À NOTER

On entend par cantine ou restaurant d'entreprise les établissements bénéficiant du taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée sur les recettes provenant de la fourniture de repas (CGI, art. 85 bis, annexe III).

Repas pris par les salariés du secteur des hôtels, cafés et restaurants

Compte tenu de la situation particulière des entreprises du secteur de la restauration, un **régime dérogatoire** d'évaluation de l'avantage en nature « repas » a été institué (Lettre-circ. Acoss n° 2003-153 du 17 octobre 2003). Ainsi, pour les personnels des HCR, de la restauration des collectivités, de la restauration rapide, des chaînes de cafétérias et assimilés et des casinos, qui sont **nourris gratuitement** par leur employeur, la valeur de l'avantage en nature repas est évaluée, conformément à l'article D. 3231-10 du Code du travail, à une fois le minimum garanti (MG) pour un repas.

Le montant, au 1^{er} janvier 2019, est fixé à **3,62 € pour un seul repas et 7,24 € par jour**, quel que soit le montant de la rémunération.

Repas en déplacement professionnel

Ne constitue **pas un avantage en nature** et n'est donc pas intégré dans l'assiette des cotisations le repas du salarié pris en déplacement professionnel, empêché de regagner sa résidence ou son lieu habituel de travail et remboursé intégralement par l'employeur (il s'agit d'un remboursement de frais professionnels, qui est, lui, assujéti).

AVANTAGES EN NATURE – VÉHICULE

Montant toutes taxes comprises	Véhicule acheté		Véhicule en location ou en location avec option d'achat
	Depuis 5 ans et moins	Depuis plus de 5 ans	
Forfait annuel L'employeur ne prend pas en charge le carburant	9 % du coût d'achat	6 % du coût d'achat	30 % du coût global annuel (location, entretien, assurance)
Forfait annuel L'employeur prend en charge le carburant	9 % du coût d'achat + frais réels (sur factures) de carburant utilisé à des fins personnelles ou 12 % du coût d'achat	6 % du coût d'achat + frais réels (sur factures) de carburant utilisé à des fins personnelles ou 9 % du coût d'achat	30 % du coût global annuel (location, entretien, assurances) plus frais réels (sur factures) de carburant utilisé à des fins personnelles ou 40 % du coût global annuel (location, entretien, assurance et coût global du carburant utilisé à des fins professionnelles et personnelles)
Dépenses réelles	20 % du coût d'achat + l'assurance + les frais d'entretien + le cas échéant, le carburant	10 % du coût d'achat + l'assurance + les frais d'entretien + le cas échéant, le carburant	coût global annuel de la location + l'entretien + l'assurance + le cas échéant, le carburant
Pour évaluer l'avantage en nature selon les dépenses réelles : $\frac{\text{résultat obtenu} \times \text{nombre de km parcourus annuellement}^*}{\text{à titre privé}} \div \text{total des km parcourus par le véhicule annuellement}$ * ou pendant la durée de mise à disposition au cours de l'année.			

Repas pris par nécessité de service

Ne constitue **pas** non plus un **avantage en nature** le repas pris par **nécessité de service**, prévue conventionnellement ou contractuellement ou résultant d'obligations professionnelles. Sont concernées les personnes ayant une **charge éducative**, sociale ou psychologique hors personnel de cantine et de service (*Questions-réponses n° 1 DSS/5B du 31 mars 2003*).

AVANTAGE VÉHICULE

► Principe

L'**utilisation privée** d'un **véhicule mis** à la **disposition** du salarié par l'employeur de façon **permanente** constitue un avantage en nature. La mise à disposition est permanente « chaque fois que les circonstances de fait permettent au salarié d'**utiliser à titre privé** – en dehors du temps de travail – un véhicule professionnel ». La détermination de cet avantage est estimée, selon le choix de l'employeur, d'après sa **valeur réelle** ou sur la base d'un **forfait**. La méthode diffère selon l'âge du véhicule et la façon dont l'entreprise en a la jouissance (véhicule en location ou acheté) (*v. le tableau ci-avant*). L'option vaut pour une année.

► Cas particuliers

Versement d'une redevance par le salarié

Lorsque la **redevance** versée par le salarié pour l'utilisation d'un véhicule est **inférieure** à l'**évaluation** de l'**avantage** (au forfait ou au réel), l'avantage en nature sera égal à la **différence** entre ces deux valeurs. Si elle est égale ou supérieure, alors ce n'est pas un avantage en nature.

Véhicule utilitaire

La **mise à disposition permanente** d'un véhicule utilitaire peut être **négligée** dès lors que l'employeur indique dans un écrit (règlement intérieur, circulaire, courrier écrit ou électronique, etc.) que le véhicule est utilisé à des **fins professionnelles uniquement**. Il doit ainsi démontrer que l'usage est nécessaire à l'activité, que le véhicule n'est pas mis à disposition du salarié de manière permanente et que le salarié ne peut pas utiliser les transports en commun.

Vente d'un véhicule à tarif préférentiel au salarié

En cas de vente d'un véhicule, si la **réduction tarifaire** n'**excède pas 30 %** du prix public toutes taxes comprises, l'avantage en nature peut être **négligé**. Si elle

CARACTÈRE MINIMAL DE L'ÉVALUATION FORFAITAIRE

Les montants des avantages en nature déterminés sur la base de forfaits sont susceptibles d'être remplacés par des montants supérieurs déterminés soit par convention ou accord collectif, soit d'un commun accord entre le salarié et son employeur.

est égale ou supérieure à 30 %, la totalité de l'avantage en nature est réintégrée dans l'assiette des cotisations de sécurité sociale.

AVANTAGE LOGEMENT

► Principe

Lorsque l'employeur fournit **gratuitement** ou moyennant une **faible participation** un logement à son salarié, cet avantage, assujéti à cotisations, peut être déterminé sur la base d'un **forfait mensuel** établi en fonction du nombre de **pièces** et du niveau de **rémunération**, par référence au plafond mensuel de la sécurité sociale. Le **barème intègre** les **avantages accessoires** suivants, limitativement énumérés : eau, gaz, électricité, chauffage et garage (*v. le tableau ci-dessous*).

L'employeur peut aussi estimer l'avantage selon la **valeur locative** servant de base à l'établissement de la **taxe d'habitation** ou, à défaut, d'après la valeur locative réelle. Les accessoires sont alors évalués selon leur valeur réelle. L'option vaut pour une année (*CGI, art. 1496 et 1516*).

À NOTER Lorsque l'employeur prend en charge directement le loyer du salarié (bail locatif au nom du salarié), cette prise en charge doit être analysée comme un avantage en espèces et non comme un avantage en nature. Dans ce cas, l'ensemble des sommes pris en charge pour le compte du salarié, qu'il s'agisse d'un remboursement ou d'un paiement direct du loyer, doit être soumis au paiement des cotisations de sécurité sociale.

► Cas particuliers

Participation du salarié

Si le salarié paie un **loyer** ou une **redevance** au moins égaux à la **valeur locative** servant à l'établissement de la **taxe d'habitation** (ou, à défaut, au montant du taux des loyers pratiqués dans la commune), il n'y a **pas** fourniture d'un **avantage en nature** assujéti à cotisations. *A contrario*,

AVANTAGES EN NATURE – LOGEMENT

Montants mensuels en € en 2019								
Pour une rémunération brute mensuelle ⁽¹⁾	Inférieure à 1 688,50 € (0,5 p)*	de 1 688,50 (0,5 p)* à 2 026,19 €	de 2 026,20 (0,6 p)* à 2 363,89 €	de 2 363,90 (0,7 p)* à 3 039,29 €	de 3 039,30 (0,9 p)* à 3 714,69 €	de 3 714,70 (1,1 p)* à 4 390,09 €	de 4 390,10 (1,3 p)* à 5 065,49 €	À partir de 5 065,50 € (1,5 p)*
Avantage en nature pour une pièce	70,10 €	81,90 €	93,40 €	105,00 €	128,60 €	151,90 €	175,20 €	198,50 €
Si plusieurs pièces avantage en nature par pièce principale	37,50 €	52,60 €	70,10 €	87,50 €	110,90 €	134,10 €	163,40 €	186,80 €

* p : plafond mensuel de sécurité sociale (fixé à 3 377 € pour l'année 2019).

(1) La rémunération prise en considération s'entend du salaire brut mensuel soumis à cotisations avant intégration des avantages en nature. Si le salarié bénéficie de la déduction spécifique pour frais professionnels, le salaire pris en compte est celui obtenu après application de la déduction.

Exemple : soit un salarié dont la rémunération brute mensuelle en espèces s'élève à 1 800 € et auquel l'employeur fournit gratuitement un logement comportant trois pièces, le montant forfaitaire de l'avantage en nature est égal à 157,80 € (2^e tranche du barème et 52,60 € par pièce).

L'évaluation étant mensuelle, celle-ci peut ne pas être identique d'un mois sur l'autre, notamment en raison du versement de certains éléments de salaire faisant varier la rémunération à prendre en compte pour le calcul de l'avantage en nature. Ainsi, dans l'hypothèse où le mois suivant, le salarié ci-dessus perçoit une rémunération brute de 2 100 €, le montant de l'avantage en nature sera égal à 210,30 € (3^e tranche du barème et 70,10 € par pièce).

LE RESCRIPT SOCIAL

L'employeur peut utiliser cette procédure pour obtenir une décision explicite de l'Urssaf (de la CGSS dans les DOM) sur l'application à sa situation de la législation sur les avantages en nature.

si le loyer est **inférieur** à ces valeurs, il y a **avantage en nature**. La valeur locative diminuée du montant du loyer est alors réintégrée dans la rémunération.

Par tolérance administrative, cet **avantage** est **négligé** si le **montant** ainsi obtenu est **inférieur** à l'évolution de la première tranche du barème forfaitaire pour une pièce, soit **70,10 € mensuels en 2019**. S'agissant des **avantages accessoires** au logement (eau, gaz, électricité, garage), ils sont calculés d'après leur valeur réelle sur présentation des factures.

Conjoints travaillant dans la même entreprise

Si l'attribution du logement est prévue dans le contrat de travail d'un seul des conjoints, l'avantage s'ajoute à la rémunération de ce conjoint et son montant est évalué en conséquence. Si l'**attribution** du logement est **prévue** par les **deux contrats de travail** (ou ne figure pas aux contrats), l'**avantage** est **réparti entre les deux rémunérations** pour la moitié de sa valeur, sans pouvoir atteindre un chiffre total supérieur à sa valeur locative réelle (*Cass. soc., 21 mars 1991, n° 88-16.008 P*).

Logement occupé par « nécessité absolue » de service

Constitue un avantage en nature le logement des salariés logés par nécessité absolue de service. Toutefois, la DSS invite les Urssaf à appliquer un « **abattement pour sujétion professionnelle** » de 30 % sur la valeur locative servant à l'établissement de la taxe d'habitation ou sur la valeur forfaitaire de l'avantage logement. Toutefois, les avantages accessoires ne bénéficient pas de cet abattement.

OUTILS ISSUS DES NTIC

Les **téléphones mobiles, micro-ordinateurs portables** et autres outils issus des NTIC mis à la disposition du salarié de façon **permanente**, dans le cadre de son activité professionnelle, et au moins en partie utilisés pour un usage privé, constituent des **avantages en nature** (*Arr. du 10 décembre 2002, NOR: SANS0224281A, art. 4*). Il y a

mise à disposition à titre permanent chaque fois que les circonstances de fait permettent au salarié d'utiliser à titre privé – et donc en dehors du temps de travail – ces outils (*Circ. DSS/SDFSS/5B n° 2003-07 du 7 janvier 2003*). La détermination de cet avantage est estimée d'après sa **valeur réelle** ou, sur option de l'employeur, sur la base d'un **forfait** correspondant à **10 % du coût d'achat public** ou du coût annuel de l'**abonnement** TTC. L'option vaut pour une année, et l'employeur ne peut en revendiquer rétroactivement le bénéfice pour les années antérieures.

Toutefois, l'avantage en nature peut être **négligé** lorsqu'un **document écrit** de l'entreprise stipule que les outils mis à disposition sont destinés à un **usage professionnel** ou que leur utilisation par le salarié découle d'obligations professionnelles (par exemple, possibilité d'être joint par téléphone à tout moment).

AUTRES AVANTAGES

Les avantages en nature, autres que la nourriture, le logement, le véhicule ou les NTIC, sont déterminés d'après leur **valeur réelle** arrondie à la dizaine de centimes d'euros la plus proche.

FOURNITURE À TARIF PRÉFÉRENTIEL DE PRODUITS RÉALISÉS OU VENDUS PAR L'ENTREPRISE

La fourniture au salarié de produits réalisés ou vendus par l'entreprise à des conditions préférentielles ne constitue **pas un avantage en nature** si la **réduction tarifaire n'excède pas 30 % du prix public** TTC pratiqué par l'entreprise pour le même produit. Cette tolérance administrative est issue de la circulaire DSS n° 2005-389 du 19 août 2005. Pour déterminer le « prix public », l'**administration** retient le « **prix TTC le plus bas** pratiqué dans l'année par l'employeur pour la vente du même produit à la clientèle de la boutique ».

Plus rigoureuse, la **Cour de cassation** considère, s'agissant des réductions tarifaires sur des abonnements téléphoniques, qu'il faut retenir comme base de comparaison l'offre proposée au grand public au cours de l'année, à l'**exception de toute offre promotionnelle** (*Cass. 2^e civ., 25 juin 2009, n° 08-17.156 P*). La Cour de cassation a également considéré que seuls les biens et les services **produits par l'entreprise** peuvent être exclus de l'assiette des cotisations, sous réserve que la limite de 30 % de rabais soit respectée. Sont donc exclues de cette tolérance les remises accordées sur le prix de produits vendus par des sociétés autres que celles où travaillent les salariés (*Cass. 2^e civ., 1^{er} juillet 2010, n° 09-14.364 P*).

LES DIRIGEANTS

Pour les dirigeants (gérant minoritaire ou égalitaire de SARL ou Selarl, président ou directeur général de SA ou de Selafla, président ou dirigeant de SAS), les avantages en nature **nourriture** et **logement** ne peuvent être évalués que d'après leur **valeur réelle**.

En revanche, pour le **véhicule** et les **NTIC**, l'évaluation s'effectue sur la base de la valeur **réelle** ou du **forfait**.

SOURCES// • www.urssaf.fr • Arr. min. 10 décembre 2002, JO 27 décembre • Circ. min. n° 2003-7 du 7 janvier 2003 • Arr. min. 25 juillet 2005, JO 6 août • Lettre-circ. Acoss n° 2012-03 du 31 janvier 2012