

**SEMINAIRE AJPDS DU 17 DECEMBRE 2009**

**LA NOTION DE REMUNERATION  
EN DROIT FISCAL ET DE LA  
SECURITE SOCIALE : APPROCHE  
COMPAREE**

**LA NOTION DE REMUNERATION EN DROIT  
FISCAL**

**P. VANBALBERGHE**

# **1. CHAMP D'APPLICATION**

## **1.1. Introduction :**

La notion de « *rémunération* » en impôt des personnes physiques recoupe plusieurs composantes :

- rémunérations des travailleurs salariés et appointés ;
- rémunérations des dirigeants d'entreprise ;
- rémunérations des conjoints aidants sans statut social propre.

## **1.2. Personnes visées par la notion de « travailleurs salariés et appointés » :** article 31 CIR

Personnes liées par un contrat de louage de travail ou un statut légal ou réglementaire analogue au contrat de louage de travail.

Applications : employés, ouvriers, fonctionnaires, magistrats, ministres, bourgmestres, échevins communaux, présidents de CPAS, ministres des cultes publics,...

# **2. COMPOSANTES DE LA NOTION DE REMUNERATION**

## **2.1 Les rémunérations « proprement dites »** [imposables globalement au taux progressif]

→ Salaires, pourboires, pécule de vacance, primes de fin d'année, timbres « fidélité » (travailleurs bois et construction), partie imposable de l'indemnité de mobilité, salaire garanti à charge de l'employeur en cas d'incapacité temporaire de travail, prime syndicale,...

## **2.2. Les avantages de toute nature** [article 31, 2° CIR]

→ Les avantages imposables sont, quel qu'en soient le débiteur, la qualification et les modalités de détermination et d'octroi, tous ceux qui constituent pour le travailleur, le produit du travail au service de l'employeur et comprennent notamment les avantages de toute nature (**autres qu'en espèces**) que le travailleur obtient en raison ou à l'occasion de l'exercice de son activité professionnelle.

→ Ceux-ci sont imposables globalement au taux progressif.

A partir du moment où ceux-ci sont obtenus autrement qu'en espèces, la consiste à déterminer la **base imposable** :

- (a) Les ATN sont en principe imposables pour la **valeur réelle** (TVA comprise) qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire.

Il faut donc tenir compte du prix du GSM, de la valeur du voyage ou de l'abonnement,...

Le Ministre a précisé que la valeur réelle ne correspond pas au prix de revient dans le chef de l'employeur.

Il faut prendre en considération le tarif normalement applicable au travailleur en tant que client particulier et non le tarif commercial accordé par l'opérateur à l'employeur.

- (b) Un certain nombre d'ATN font l'objet d'une **évaluation forfaitaire** : articles 18, 19 A.R./CIR + dispositions particulières :

**- Prêts sans intérêt ou à un taux d'intérêt réduit ;**

→ L'avantage est calculé sur base de la différence entre un taux de référence publié par A.R., et le taux contractuel dont le travailleur a bénéficié, sans tenir compte des réductions éventuelles pour enfants à charge.

**- utilisation privée d'une voiture mise à disposition par l'entreprise ;**

Selon l'A.R. d'exécution, l'avantage est égal au montant obtenu en multipliant le nombre de kilomètres parcourus par l'employé à des fins personnelles par un coefficient fixé en fonction de la puissance fiscale de la voiture.

Puissance imposable en CV	Avantage par kilomètre parcouru en €			
	Montant de base	Exercice d'imposition		
		2009	2010	
4	<b>0,1380</b>	0,1682	0,1750	
5	<b>0,1620</b>	0,1975	0,2054	
6	<b>0,1790</b>	0,2182	0,2270	
7	<b>0,1980</b>	0,2414	0,2511	
8	<b>0,2160</b>	0,2633	0,2739	
9	<b>0,2350</b>	0,2865	0,2980	
10	<b>0,2600</b>	0,3169	0,3297	
11	<b>0,2850</b>	0,3474	0,3614	
12	<b>0,3020</b>	0,3681	0,3830	
13	<b>0,3210</b>	0,3913	0,4071	
14	<b>0,3330</b>	0,4059	0,4223	
15	<b>0,3470</b>	0,4230	0,4401	
16	<b>0,3570</b>	0,4352	0,4527	
17	<b>0,3640</b>	0,4437	0,4616	
18	<b>0,3730</b>	0,4547	0,4730	
19 et plus	<b>0,3800</b>	0,4632	0,4819	

Depuis l'exercice d'imposition 2005 (revenus de 2004), l'avantage de toute nature « voiture » est calculé sur base de **5.000 kms ou 7.500 kms privés, y compris les déplacements entre le domicile et le lieu de travail.**

L'avantage sera calculé sur base de **5.000 kms si la distance entre le domicile et le lieu de travail du bénéficiaire n'est pas supérieure à 25 kms, et sur base de 7.500 kms si la distance entre le domicile et le lieu de travail est supérieure à 25 kms.**

Pour les travailleurs et les dirigeants d'entreprise qui n'effectuent pas de déplacement domicile-lieu de travail avec le véhicule mis à disposition, mais qui utilisent le véhicule pour des déplacements strictement privés, l'avantage est calculé sur une base de **5.000 km.**

**- disposition gratuite (ou à prix réduit) d'un immeuble ;**

***Immeuble mis à disposition par une personne physique.***

En pareil cas, on retiendra **100/60 ou 100/90 du R.C. indexé**, selon qu'il s'agit d'un immeuble bâti ou d'un immeuble non bâti.  
(le coefficient d'indexation est de :

- pour l'ex. 2009 : 1,4796

L'avantage retenu doit être majoré de 2/3 lorsque l'habitation est meublée.  
[RC indexé X 100/60 X 5/3]

***Immeuble mis à disposition par une personne morale***

➤ **Le R.C. non indexé de l'immeuble (ou partie d'immeuble) est inférieur ou égal à 745 EUR.**

>>> Dans cette hypothèse, l'A.T.N. imposable sera fixé à :

**100/60 R.C. indexé X 1,25 par an.**

➤ **Le R.C. non indexé de l'immeuble (ou partie d'immeuble) est supérieur à 745 EUR**

>>> Dans cette hypothèse, l'A.T.N. imposable sera fixé à :

**100/60 x R.C. indexé x 2**

S'il s'agit d'une **habitation meublée**, l'avantage est **majoré de 2/3**.

-> c.à.d.	<b>R.C. indexé X 100/60 X 1,25 X 5/3</b>
ou	<b>R.C. indexé X 100/60 X 2 X 5/3</b>

- **Autres avantages évalués forfaitairement**

- fourniture gratuite de chauffage et d'électricité ;
- disposition gratuite de domestiques, ouvriers domestiques, jardiniers, chauffeurs,...
- repas, logement, ... recueillis par le personnel domestique ;
- options sur actions ;
- mise à disposition de matériel informatique.

## **2.3. Les rémunérations imposables distinctement**

### **2.3.1. Le pécule de vacance anticipé : article 171, 6° CIR.**

Lorsqu'un employé quitte l'entreprise, l'employeur doit lui verser une partie du pécule de vacances qui n'aurait normalement été payé que l'année suivante.

En principe, ce revenu ne subira pas la progressivité de l'impôt.

Le montant net sera taxé distinctement au **taux moyen de l'impôt afférent aux revenus globalisés de l'année même** (taux arrondi à une décimale), sauf si la globalisation totale est plus favorable

### **2.3.2. Les arriérés : article 171, 5°, b CIR.**

Il s'agit des rémunérations ordinaires qui ont été attribuées ou payées **tardivement** :

- par le fait d'une autorité publique, ou
- par suite de l'existence d'un litige.

Le montant net des arriérés est imposé distinctement, si le contribuable y a avantage, au **taux moyen de l'impôt des personnes physiques qui a été appliqué sur l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure au cours de laquelle le contribuable a eu une activité professionnelle normale.**

### **2.3.3. Les indemnités de dédit : article 171, 5, a CIR.**

- Les indemnités accordées par l'employeur légalement, conventionnellement ou bénévolement suite à une cessation de travail ou une rupture du contrat d'emploi sont imposés distinctement, si le contribuable y a avantage, au **taux moyen de l'impôt des personnes physiques qui est appliqué à l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure au cours de laquelle le contribuable a exercé une activité professionnelle normale**, à condition que l'indemnité brute (donc avant déduction du précompte professionnel) soit **supérieure à 810,00 EUR (Exercice 2009) – 850,00 EUR (Exercice 2010)**.

Si l'indemnité de dédit ne dépasse pas 810,00 EUR. Brut (exercice 2009), elle est comprise dans le total figurant sous le code (1250-2250) de la fiche 281.10 et doit donc être déclarée par les Traitements et salaires imposables globalement.

### **2.3.4. Les indemnités de reclassement : article 171, 5°, f CIR.**

La loi du 23/12/2005 relative au pacte de solidarité entre les générations impose dans certains cas aux employeurs en restructuration de payer une **indemnité de reclassement**.

Elle vise l'employeur en restructuration qui veut licencier, dans le cadre de la prépension à un âge inférieur à l'âge normal de la prépension en vigueur dans l'entreprise, un certain nombre ou tous les travailleurs menacés par cette restructuration.

Cet employeur doit, pour les travailleurs qui peuvent être licenciés dans le cadre de cette restructuration, mettre en place une cellule pour l'emploi.

Les travailleurs qui sont licenciés dans le cadre de la restructuration peuvent s'inscrire dans cette cellule pour l'emploi.

L'employeur en restructuration est tenu, pour chaque travailleur licencié qui avait au moins **45 ans** au moment de l'annonce du licenciement collectif et qui s'est inscrit dans la cellule pour l'emploi, de payer durant une **période de 6 mois une indemnité de reclassement qui équivaut au salaire en cours**.

Une telle indemnité de reclassement est taxée comme une indemnité de dédit [**R.I.D. au taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure pendant laquelle le contribuable a eu une activité professionnelle normale**]

### **2.3.5. Certaines rémunérations octroyées à des sportifs, formateurs, entraîneurs et accompagnateurs d'activités sportives : articles 171, 1<sup>o</sup>, 4<sup>o</sup> CIR.**

[nouveau de l'exercice d'imposition 2009]

#### **(A) Taxation distincte des jeunes sportifs [article 171, 4<sup>o</sup> CIR]**

Les rémunérations qui sont payées ou attribuées à des jeunes sportifs de **16 à 25 ans** seront taxées, pour la tranche de revenus qui n'excède pas un montant non indexé de **maximum de [16.300 EUR pour l'exercice 2009] [17.030 EUR pour l'exercice 2010]**.

Ce régime d'imposition distincte s'applique à tous les jeunes sportifs assujettis à l'**IPP ou l'INR**.

Les jeunes sportifs visés sont uniquement ceux qui perçoivent des rémunérations pour leurs **prestations sportives** [pas pour des activités d'entraîneur, formateur, accompagnateur] et qui, **au 1/1 de l'exercice d'imposition ont entre 16 et moins de 26 ans**.

Le taux d'imposition distincte est de **16,5 %**.

#### **(B) Taxation distincte des revenus professionnels accessoires de sportifs de + 25 ans, formateurs, entraîneurs et accompagnateurs**

[Article 171, 1<sup>o</sup> CIR]

Un taux d'imposition de **33 %** est prévu en ce qui concerne les **revenus professionnels** payés ou attribués :

- aux **sportifs pour leurs prestations sportives et pour autant qu'ils aient atteint l'âge de 26 ans au 1/1 de l'exercice d'imposition** ;
- aux **arbitres de compétitions sportives, pour leurs prestations arbitrales** pendant des compétitions sportives ;
- aux **formateurs, entraîneurs et accompagnateurs, pour leur activité de formation, d'encadrement ou de soutien** aux sportifs.

#### **Condition :**

La Taxation distincte ne sera effective que si les personnes concernées perçoivent d'une **autre activité professionnelle des revenus professionnels qui atteignent un montant brut imposable total plus élevé que le montant brut imposable total des revenus professionnels perçus de leur activité de sportif, d'arbitre, de formateur, d'entraîneur ou d'accompagnateur**.

A défaut, ces revenus seront soumis au même régime que les autres revenus professionnels de la catégorie à laquelle ils appartiennent.

La comparaison sera effectuée automatiquement par l'ordinateur.

## **2.4. Les revenus de remplacement**

→ Il s'agit des indemnités obtenues en réparation totale ou partielle d'une **perte temporaire** de Revenus professionnels [article 31, 4° CIR].

→ Ceux-ci sont imposables globalement au taux progressif avec application d'une **réduction d'impôt**.

Sont visés (liste non exhaustive) :

- allocations de chômage ;
- indemnités légales et complémentaires en cas de maladie ou d'invalidité ;
- indemnités légales ou complémentaires en cas de maladie professionnelle ou d'accident de travail ;
- allocations de prépensions ;
- Indemnités complémentaires payées par un ancien employeur en vertu d'une C.C.T. ou d'une convention individuelle : article 31 bis CIR.



### **3. REVENUS EXONERES**

→ Examen de quelques cas particuliers :

#### **3.1. Remboursement de dépenses propres à l'employeur** : art. 31, al. 1, 1° in fine CIR

##### **(A) Principes**

Sont visés ici les frais qui tombent normalement à charge de l'employeur mais qui sont d'abord avancés par le travailleur et remboursés ultérieurement, tels que des :

- frais de voiture pour déplacements professionnels ;
- frais de représentation, de réception ;
- frais de séjour pour voyages de service ;
- frais de bureau ;
- frais de téléphone,...

De tels frais constituent des frais professionnels déductibles [dans les limites légales] pour l'employeur, alors qu'ils sont fiscalement neutres pour le travailleur.

En principe, deux possibilités peuvent se présenter :

- soit le remboursement se fait sur base de pièces justificatives : dans ce cas, il existe une présomption de non-imposition [possibilité pour l'administration de démontrer la rémunération déguisée].

- soit le remboursement se fait au moyen d'indemnités forfaitaires :

(a) établies sur base de « *normes sérieuses* » admises par l'administration : présomption de non-imposition [possibilité pour l'administration de renverser la présomption].

Exemples :

- Frais de voiture :

On considère que les frais de voiture sont basés sur des normes sérieuses lorsque leur montant, déterminé sur la base du nombre de kilomètres réellement parcourus, n'excède pas celui des indemnités de même nature que l'Etat accorde à son personnel [0,3026 EUR par km pour la période du 1/7/2009 au 30/6/2010], pour autant que le nombre de kilomètres par an ne soit pas "*anormalement élevé*", à savoir 24.000 Kms par an.

Au-delà de ce montant ou du nombre de kilomètres, le contribuable devra en principe apporter la preuve que le montant accordé constitue réellement un remboursement de frais de voiture réellement exposé pour son employeur.

Le montant qui ne peut pas être justifié sera imposé comme **avantage de toute nature**.

La jurisprudence se montre néanmoins plus nuancée quant à ce renversement de la charge de la preuve.

- frais de séjour en Belgique :

Les frais de séjour exposés à l'occasion de déplacements de service en Belgique sont considérés comme fixés selon des normes sérieuses lorsque leur montant, calculé sur la base du nombre réel de déplacements, n'est pas supérieur aux indemnités analogues que l'Etat octroie à son personnel.

- Frais de séjour à l'étranger :

Les indemnités forfaitaires journalières (pour les frais de nourriture et les autres menues dépenses, à l'exclusion des frais de transport et de logement) acceptées par l'administration fiscale sont celles reprises dans la liste officielle du « *Service Public Fédéral Affaires Etrangères, Commerce extérieur et Coopération au développement* ».

**(b) non établies sur base de « normes sérieuses » : présomption d'imposition**

[possibilité pour le contribuable de démontrer que les indemnités ont effectivement servi à payer des frais propres à l'employeur].

**(B) Portée des accords individuels**

Dans la pratique, on rencontre régulièrement des accords individuels en la matière conclus entre l'administration fiscale et les contribuables.

Aussi, il peut être intéressant de définir les contours juridiques de pareils accords.

Le Code des impôts sur les revenus prévoit la possibilité pour l'administration de conclure avec le contribuable des accords en matière fiscale.

Il s'agit de l'article 50 du CIR qui envisage la conclusion de pareils accords en matière de **frais professionnels**.

Néanmoins, la loi fiscale étant d'ordre public et d'interprétation restrictive, l'accord doit porter sur des **éléments de fait et non des questions de droit**.

Il n'est donc pas question d'octroyer à un contribuable des droits supplémentaires qui ne se trouvent pas dans la loi [comme par exemple octroyer un forfait général de déduction en matière de frais professionnels ou décider de ne pas appliquer des limites légales du droit de déduction]. Il s'agit du respect du principe de légalité.

Cependant, à partir du moment où cela porte sur des questions de fait, un accord peut définir :

- un montant forfaitaire pour certaines dépenses ;
- une clé de répartition pour certaines dépenses mixtes ;
- le montant imposable d'un avantage de toute nature ;
- la qualification fiscale d'un revenu.

Un accord ainsi conclu avec une administration fiscale est valable pour les autres administrations fiscales. Ainsi, un accord conclu avec l'administration des contributions directes doit être respecté par l'administration de la TVA [et vice-versa].

Une loi du 20 juillet 2005 [MB, 29 juillet 2005] limite les conséquences d'accords fiscaux sur les frais propres à l'employeur strictement au plan de l'impôt sur les revenus [Il en est de même des accords en rapport avec la qualification fiscale des revenus]. Cela signifie notamment que l'**ONSS** n'est **pas lié** aux accords conclus et aux décisions prises.

Un accord peut être conclu de manière **explicite**, mais il peut également l'être de manière **tacite**.

On parlera d'« accord tacite » lorsqu'un contribuable a rendu une déclaration, et qu'après examen de celle-ci l'administration n'a rien trouvé à redire à certaines pratiques qui y sont mentionnées.

L'accord tacite ne pourra toutefois exister qu'après une analyse sommaire ou approfondie de la déclaration.

Lorsqu'un accord porte sur un élément de fait qui concourt à l'établissement de la dette d'impôt du redevable, cet accord doit pouvoir s'imposer tant à l'administration qui l'a conclu au nom de l'Etat belge qu'aux Cours et Tribunaux, qui doivent considérer que l'accord se substitue à la déclaration fiscale du redevable et qu'elle est donc, à ce titre, revêtue de la même présomption d'exactitude.

Par contre, lorsque l'accord négocié et conclu porte sur une question de **droit**, tant l'administration elle-même, par la voie le cas échéant de l'autorité hiérarchique, que les Cours et Tribunaux doivent pouvoir vérifier la conformité de cet accord avec les dispositions légales applicables.

Considérer les choses autrement, en imposant l'accord (par hypothèse contraire à la loi) à l'administration et aux juridictions, constituerait une violation du Principe de Légalité de l'impôt.

On s'est toutefois interrogé à de nombreuses reprises sur la question de savoir si, dans l'hypothèse où le contenu de l'accord porte sur des questions de droit, le principe de légalité ne doit pas céder le pas sur le principe de **sécurité juridique et de légitime confiance [une composante du principe de bonne administration]**.

Certaines décisions jurisprudentielles ont fait primer dans certaines circonstances ce principe de légitime confiance sur celui de légalité [Anvers, 3/4/1995, 1/4/1997, 29/6/1999, 15/2/2000, 21/11/2000 ; Tribunal d'Hasselt, 7/5/2003, Bruxelles, 17/9/2003]

L'évolution de la jurisprudence de la Cour de Cassation semble faire prévaloir le **Principe de Légalité**.

Celle-ci a précisé que « *le droit à la sécurité juridique n'implique pas que le contribuable qui a conclu avec l'administration un accord faisant naître un régime contraire à des dispositions légales puisse exiger de l'administration l'application d'un tel accord, dès lors que celui-ci n'a pas pu faire naître dans son chef des **prévisions justifiées*** ».

[Cassation, 10/11/1981, 19/2/1998 et 3/11/2000 + QP n° 504 du 13/11/2000, Pieters]

Certains auteurs de doctrine développent cependant la thèse en vertu de laquelle les principes de bonne administration trouvent en réalité leur source dans une norme de droit international, et qu'en cas de conflit entre ces principes et celui de légalité, ceux-là doivent l'emporter sur celui-ci, par application de la règle de **primauté de la norme internationale**.

Cette thèse trouve désormais écho dans quelques décisions jurisprudentielles.

Citons, à titre d'exemple, un jugement du Tribunal de Bruxelles du 23 mai 2007 [en matière d'impôts sur les revenus] qui précise que « *le conflit entre le principe de sécurité juridique et le principe constitutionnel de légalité de l'impôt ne constitue pas un conflit entre un principe général de droit et une norme constitutionnelle ou légale, mais un conflit entre l'article 1<sup>er</sup> du Premier Protocole [additionnel à la Convention Européenne de Sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales] et une norme de droit interne qui doit se résoudre en faveur de la norme conventionnelle, conformément au principe de primauté* ».

[voy. dans le même sens, en matière de TVA, Tribunal d'Anvers, 16/2/2007 (exemption TVA illégalement octroyée, et Cour de Justice des Communautés Européennes, 14/9/2006, arrêt Elmeka].

Le débat est donc loin d'être clos en la matière.

D'un autre côté, l'administration peut **revenir sur les termes d'un accord**.

Elle ne peut en principe le faire **que pour l'avenir**, c'est-à-dire, au plus tôt, à partir de **l'année de revenus qui suit celle pendant laquelle l'administration a fait connaître le changement de son point de vue**.

Néanmoins, si une loi fiscale détermine de nouvelles règles, ces dernières seront appliquées, et ce même si un accord valable avait été conclu.

L'accord pourra toutefois être revu avec effet rétroactif si les données qui ont servi de base à l'accord ne sont pas correctes ou que les conditions d'exercice de la profession ont changé [Anvers, 28/1/1997 et 21/11/2000 ; Mons, 3/1/1997, 7/4/1997 et 17/4/1998]. L'administration devra dans ce cas motiver son point de vue et doit en informer le contribuable.

### **3.2. Intervention de l'employeur dans les frais de déplacement Domicile – Lieu fixe de travail** : article 38, 9° CIR

- ➔ L'exonération vaut uniquement pour les travailleurs qui optent pour la déduction des frais professionnels forfaitaires.
- ➔ Description du régime d'exonération : en fonction du mode de transport utilisé :
  - transport public en commun : exonération totale ;
  - transport collectif organisé : exonération à concurrence d'un montant limité au prix d'un abonnement de première classe en train pour une distance équivalente ;
  - un autre mode de transport : exonération à concurrence de 170 EUR (Ex. 2009) – 350 EUR (Ex. 2010).

### **3.3. Indemnité kilométrique allouée pour les déplacements en bicyclette entre le Domicile et le lieu de travail** : article 38, 14° CIR

➔ Exonération à concurrence de 0,15 EUR par km [Ex. 2009] – 0,20 EUR [Ex. 2010]

### **3.4. Participation en capital ou aux bénéfices conformément aux dispositions de la loi du 22/5/2001 relative aux régimes de participation des travailleurs au capital et aux bénéfices des sociétés** : article 38, 15° CIR.

Dans la perspective de fidélisation des travailleurs, le législateur a étendu le champ d'application du mécanisme d'intéressement à la gestion de l'entreprise en permettant l'**octroi de participations bénéficiaires** aux travailleurs, sous la forme :

- soit d'une participation au capital, perçue sous forme d'actions ou parts soit de la société dans laquelle le travailleur est employé, soit d'une société coopérative de participation ;
- soit d'une participation aux bénéfices, perçue en espèces par le travailleur.

Ces participations ne sont considérées :

- ni comme des revenus professionnels (exonération prévue sur pied de l'article 38, al. 1, 15° CIR/92 ;
- ni comme des revenus mobiliers, étant entendu que ces participations subissent une taxe libératoire insérée dans le Code des taxes assimilées au timbre (CTAT).

Néanmoins, l'employeur doit retenir à la source :

- en cas de participation au capital : 15 % de la valeur de l'avantage (CTAT) ;
- en cas de participation aux bénéfices : une cotisation de solidarité de 13,07 % et de 25 % de la valeur de l'avantage. (CTAT)

[voy. aussi les arrêtés d'exécution de cette loi des 19/12/2001 et 21/12/2001, M.B.29/12/2001 + loi programme du 30/12/2001, M.B. 31/12/2001]

### **3.5. Cotisations et primes patronales versées en exécution d'une assurance complémentaire contre la vieillesse et le décès prématuré en vue de la constitution d'une rente ou d'un capital, en cas de vie ou de décès** : article 38, 18° CIR

- Les cotisations personnelles font partie de la rémunération imposable, mais entrent en ligne de compte pour l'octroi d'une Réduction d'impôt [Réduction d'impôt « Epargne à Long Terme].

### **3.6. Cotisations et primes relatives à des engagements collectifs ou individuels [ayant pour but de rembourser des frais médicaux relatifs à l'hospitalisation ou des frais spécifiques provoqués par la dépendance du travailleur] + les prestations effectuées en exécution de ces engagements pour autant que ceux-ci n'aient pas pour but d'indemniser une perte de revenus** : article 38, 20° CIR

### **3.7. Indemnités de défraiement octroyées à des artistes**

- si Revenus professionnels : article 38, 23° CIR
- si Revenus divers : article 97 CIR

→ Le statut social des artistes est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2003.

Ce statut a pour effet que, par application de la technique de l'assimilation, les artistes sont soumis à la sécurité sociale des travailleurs salariés. En vertu du nouveau statut social, toute indemnité octroyée à un artiste en contrepartie de la prestation artistique exécutée est considérée comme un **salaire** soumis à cotisations et ce, quel que soit la dénomination, la forme, la fréquence ou le montant de cette indemnité.

Les remboursements de frais ne tombent pas sous la notion de rémunérations.

Dans le cadre de ce statut social, une mesure a été élaborée qui prévoit que, sous des conditions strictes, les **petites indemnités** octroyées à des artistes dans le cadre d'activités artistiques de "petite échelle" (par exemple: free-podium dans un café, prestation d'une troupe théâtrale d'amateurs, exposition occasionnelle d'une académie de beaux-arts, etc.) sont considérées comme des **indemnités forfaitaires de défraiement** [non soumis aux cotisations de sécurité sociale].

Vu que cette mesure sociale particulière ne peut pas fonctionner sans mesure fiscale d'accompagnement qui doit garantir sur le plan fiscal la sécurité juridique, une règle spécifique est élaborée qui consiste en ce que les montants qui entrent en ligne de compte pour la mesure sociale soient, dans la plupart des cas, **exonérés d'impôt**.

Puisque le droit fiscal fait une distinction entre les revenus professionnels et les revenus divers et que les activités artistiques peuvent avoir un caractère professionnel ou occasionnel, l'exonération est réglée tant en matière **de revenus professionnels** que de **revenus divers**.

### **Revenus professionnels exonérés**

L'article 38, CIR 92 est modifié afin d'exonérer l'indemnité forfaitaire de défraiement qui est obtenue dans le cadre de l'exercice d'une activité professionnelle en tant qu'artiste et qui satisfait à certaines conditions.

Il s'agit plus particulièrement de l'indemnité forfaitaire de défraiement octroyée en raison de la fourniture de prestations artistiques et/ou de la production des oeuvres artistiques pour le compte d'un donneur d'ordre.

Cette exonération n'est attribuée qu'à concurrence d'un **montant maximum** qui est fixé à 2.000 EUR (montant non-indexé - montant indexé pour l'exercice d'imposition 2009 : **2.138,70 EUR**) par année civile. [pour l'exercice 2010 : **2.248,78 EUR**].

Dans la mesure où le montant est dépassé, la **partie qui excède** le montant maximum par année civile est un **revenu imposable**.

### **Formalités :**

Afin d'obtenir l'exonération visée, les conditions suivantes doivent être remplies :

1° le contribuable doit être en possession d'une **carte "artistes"** dûment complétée;

Etant donné que cette carte « artistes » n'existe pas encore en raison de l'absence des dispositions d'exécution qui doivent être prises par le Ministre des Affaires sociales, la condition légale est en pratique inapplicable.

Aussi, il peut être admis, dans l'état actuel des choses, que l'exonération d'impôt soit quand même accordée si toutes les autres conditions légales sont remplies.

2° l'indemnité forfaitaire de défraiement ne peut pas dépasser 100 EUR (montant non-indexé - montant indexé pour l'exercice d'imposition 2009 : 106,94 EUR – exercice 2010 : 112,44 EUR) par jour par donneur d'ordre. Lorsque le donneur d'ordre paie un montant supérieur, la totalité de l'indemnité n'est pas prise en compte pour l'exonération;

3° le contribuable ne peut pas être lié, au moment de la fourniture d'une prestation artistique et/ou de la production d'une oeuvre artistique, au même donneur d'ordre par un contrat de travail, un contrat d'entreprise ou une désignation statutaire sauf si lui et le donneur d'ordre apportent la preuve de la différence de nature des prestations entre les différentes activités.

## **Revenus divers**

L'article 97, CIR

L'exonération maximale s'élève aussi à 2.000 EUR (montant non-indexé - montant indexé pour l'exercice d'imposition 2009 : 2.138,70 EUR) et les conditions à remplir sont les mêmes que celles reprises à l'article 38, § 4, CIR 92.

### **3.8. Intervention dans le prix d'acquisition de matériel informatique dans le cadre d' « un plan organisé » par l'employeur [Plan « PC privé »] : article 38, 17° CIR**

→ Une exonération d'impôt existe pour les travailleurs qui ont la possibilité, via leur employeur, d'acheter une configuration complète de PC, de périphériques et d'une imprimante, une connexion internet et un abonnement à internet, ainsi que le logiciel au service de l'activité professionnelle, dans le cadre d'un plan PC privé.

→ Double plafond d'exonération de l'intervention de l'employeur dans le prix : 60% du prix d'achat et maximum 1.660 EUR par offre [exercice 2009].

→ Conditions :

- Le plan doit être accessible à tous les membres du personnel et les conditions doivent être identiques pour tous.
- L'employeur ne peut à aucun moment avoir été propriétaire de ces éléments informatiques.
- Le travailleur peut choisir certains éléments du plan, mais il doit toutefois acheter au moins deux éléments de l'offre de l'employeur.
- L'intervention ne peut avoir lieu que pour du matériel neuf.
- L'intervention a lieu contre remise d'une copie certifiée conforme par le travailleur de la facture d'achat ou de la preuve de l'achat.
- Lorsque le travailleur effectue un achat dans le cadre du plan, les mêmes éléments ne peuvent être achetés à nouveau dans le cadre d'un plan au plus tôt qu'au cours de la 3<sup>ème</sup> année suivant celle de l'achat initial.

→ Evolution Exercice 2010 :

- Il n'y a plus de nécessité de « Plan PC privé » organisé par l'employeur. Il suffit que l'employeur fasse savoir au travailleur qu'il veut rembourser tout ou partie du prix d'achat d'un PC [y compris ou non les périphériques, la connexion et l'abonnement Internet].
- Seuls les travailleurs bénéficiant d'une rémunération brute imposable de maximum 21.600 EUR [29.900 EUR pour l'exercice 2010] peuvent bénéficier de l'exonération.
- L'exonération maximale s'élève à 550 EUR [760 EUR pour l'exercice 2010] par période imposable [Le plafond de 60% du prix d'achat est supprimé].



### **3.9. Avantages non récurrents liés au résultat** : article 38, 24° CIR

Le régime est applicable aux employeurs et aux travailleurs relevant du champ d'application de la loi du 5 décembre 1968 sur les conventions collectives de travail (CCT) et les commissions paritaires (article 2 de la loi du 21/12/2007).

La présente loi ne s'applique dès lors qu'aux entreprises du secteur privé et à certaines institutions publiques.

Cette convention s'applique non seulement aux travailleurs sous contrat de travail mais aussi aux personnes qui autrement qu'en vertu d'un contrat de travail, fournissent des prestations de travail sous l'autorité d'une autre personne.

Sont donc aussi visées, notamment les personnes sous contrat d'apprentissage, de stage ou de formation professionnelle.

Le régime des « *avantages non récurrents* » doit en principe être mis en place par une convention collective, mais peut également, à défaut de délégation syndicale, résulter d'un acte d'adhésion.

La PME n'est donc pas exclue, mais le dirigeant d'entreprise soumis au régime de sécurité sociale des travailleurs indépendants est quant à lui bien exclu du régime.

Un dirigeant d'entreprise soumis aux cotisations sociales des travailleurs salariés peut cependant en bénéficier.

#### **Définition :**

Les « avantages non récurrents liés aux résultats » constituent des **avantages liés aux résultats collectifs d'une entreprise ou d'un groupe d'entreprises, ou d'un groupe bien défini de travailleurs, sur la base de critères objectifs.**

Ces avantages dépendent de la réalisation d'objectifs clairement balisables, transparents, définissables/mesurables et vérifiables, à l'exclusion d'objectifs individuels et d'objectifs dont la réalisation est manifestement certaine au moment de l'introduction d'un système d'avantages liés aux résultats [article 3 de la loi].

En résumé, il doit donc impérativement s'agir d'**objectifs collectifs, mesurables et incertains.**

Il ne peut en aucun cas s'agir de primes individuelles.

Les objectifs à atteindre peuvent être de différents types : financiers (augmentation du chiffre d'affaires,...) ou autres (par exemple réduction de l'absentéisme, réduction des accidents de travail,...).

La période de référence pour vérifier à quel moment les objectifs doivent être atteints peut correspondre à l'année calendrier, l'année comptable ou être d'une durée plus courte mais d'au moins un trimestre.

Elle peut également correspondre au délai nécessaire à la réalisation d'un projet nettement défini.

Dans la mesure où les avantages non récurrents liés aux résultats visent un groupe bien défini de travailleurs, ils concernent en principe plusieurs travailleurs.

Les CCT et les actes d'adhésion introduisant des avantages non récurrents liés aux résultats peuvent être conclus ou prévus pour une durée déterminée ou une durée indéterminée (article 7 de la CCT n° 90).

### **Régime fiscal :**

#### **- Dans le chef du travailleur :**

L'article 38, § 1, al. 1, 24° CIR que les avantages liés aux résultats sont **exonérés d'impôts** à concurrence du montant applicable dans le domaine de la sécurité sociale, à la condition qu'ils soient effectivement soumis à la cotisation patronale de 33 %.

Cependant l'exonération fiscale ne s'applique qu'à concurrence de **2.200 EUR (ex. 2009) – 2.314 EUR (ex. 2010) par an et par travailleur, quel que soit le nombre d'employeurs** attribuant ledit avantage au cours de la même année.

Il convient d'attirer l'attention sur cette approche fiscale, différente de celle sur le plan social. En effet, au niveau social, l'exclusion joue à concurrence du même plafond par année civile par travailleur **chez chaque employeur qui l'occupe**.

#### **- Dans le chef de l'employeur :**

Tant l'avantage versé au travailleur dans le cadre de ce nouveau régime que la cotisation spéciale de 33 % versée à l'ONSS constituent des dépenses déductibles dans le chef de l'employeur [article 52, 3°, d CIR].

### **3.10 AVANTAGES SOCIAUX : article 38, 11° CIR**

#### **3.10.1 Définition :**

Il s'agit :

- d'avantages dont il n'est pas possible en raison des modalités de leur octroi, de déterminer le montant effectivement recueilli par chacun des bénéficiaires ;
- d'avantages qui, bien que personnalisables, n'ont pas le caractère d'une véritable rémunération ;
- de menus avantages ou cadeaux d'usage obtenu à l'occasion ou en raison d'événements sans rapport direct avec l'activité professionnelle.

En d'autres termes, on peut parler d'avantages de faible importance alloués dans un but social évident et/ou dans le but d'améliorer les rapports entre les membres du personnel et de renforcer les liens de ceux-ci avec l'entreprise.

Exemples :

- aide dans des circonstances exceptionnelles ;
- voyages collectifs pour le personnel ;
- participations aux fêtes de la Saint-Nicolas ;
- cadeaux minimes de mariage aux membres du personnel ;
- remise de distinctions honorifiques et mise à la retraite de membres du personnel ;
- séjour gratuit ou à prix réduit des membres du personnel dans des établissements appartenant à l'entreprise ;
- transport collectif gratuit ou à prix réduit des membres du personnel ;
- utilisation d'un véhicule de l'entreprise pour un court déplacement ;
- distribution gratuite de potage, de café, de thé, de bière ou de rafraîchissements pendant les heures de travail ;
- usage des services de l'employeur au prix de revient ;
- achat à prix réduit d'objets produits ou commercialisés par l'entreprise ;
- utilisation d'une crèche installée au sein de l'entreprise,...

#### **3.10.2. Conséquences fiscales**

- Les avantages sociaux sont **non imposables** pour le bénéficiaire [article 38, 11° CIR].
- Le coût des avantages sociaux est **non déductible** pour l'employeur [article 53, 14° CIR]

### **3.10.3. Particularités et règles dérogatoires**

#### **(A) Cadeaux, chèques-cadeaux, chèques-culture, chèques-sport, chèques-cinéma,...**

Par dérogation à l'article 53, 14°, le coût de ceux-ci peut être déduit par l'employeur si certaines conditions sont simultanément remplies :

- Tous les membres du personnel doivent pouvoir en bénéficier ;
- L'attribution doit se faire lors de certaines occasions particulières : une ou plusieurs fêtes ou événements annuels, une remise d'une distinction honorifique ou la mise à la retraite.
- Le montant total attribué ne peut pas dépasser :
  - dans le cas de fêtes ou événements annuels : 35 EUR par année et par travailleur + un montant annuel supplémentaire de 35 EUR pour chaque enfant à charge du travailleur ;
  - dans le cas d'une remise de distinction honorifique : 105 EUR par année et par travailleur ;
  - dans le cas de la mise à la retraite : 35 EUR par année complète de service que le travailleur a presté pour l'employeur qui offre le cadeau avec un minimum de 105 EUR [pas de maximum]

#### **Remarque importante :**

Le dépassement d'un des plafonds mentionnés ci-avant n'entraîne pas automatiquement la taxation en avantage de toute nature dans le chef du bénéficiaire.

En effet, la qualification d'avantage social exonéré peut être maintenue si on se trouve toujours dans le cadre de la définition de l'article 38, 11° CIR.

Mais la partie qui dépasse ces plafonds ne pourra être déduite par l'employeur (conformément à l'article 53, 14° CIR).

## **(B) Primes de mariage**

- Avantage social exonéré dans le chef du travailleur à concurrence de 200 EUR maximum. Ce qui dépasse 200 EUR sera taxé.
- Avantage entièrement déductible à titre de frais professionnel chez l'employeur.

## **(C) Primes uniques d'innovation (nouveau)**

### Définition :

Les primes doivent être accordées pour une **nouveauté qui apporte une réelle plus-value à l'entreprise.**

L'innovation doit être mise en œuvre par l'employeur au sein de son entreprise ou faire l'objet d'un prototype ou d'une demande de fabrication d'un prototype ou doit faire l'objet de directives internes qui indiquent ce que l'innovation va modifier dans les activités normales de l'entreprise.

### Régime fiscal :

Les primes sont exonérées à l'impôt des personnes physiques.

### Conditions :

- Les primes ne peuvent être accordées en remplacement de la rémunération.
- Les primes ne peuvent être accordées qu'aux travailleurs liés par un contrat de travail.
- Le nombre de travailleurs bénéficiant de primes ne peut être supérieur à 10 % de l'ensemble des travailleurs pour les entreprises de plus de 30 personnes [maximum 3 pour les entreprises de moins de 30 travailleurs].
- Par innovation, le nombre de travailleurs bénéficiant de la prime ne peut être supérieur à 10.
- Le montant des primes versées par travailleur ne peut dépasser un mois de salaire par année civile.
- La somme totale des primes versées pendant une année civile ne peut dépasser 1% de l'ensemble des salaires des travailleurs de l'entreprise relatifs à cette année civile.
- Les critères, les procédures ainsi que l'identification du projet font l'objet de publication au sein de l'entreprise et doivent être communiqués au Ministre de l'économie.

#### **(D) Repas principaux offerts au personnel au sein d'un restaurant d'entreprise**

- Avantage social exonéré pour les repas principaux offerts au sein d'un mess ou d'un restaurant d'entreprise [quel que soit le montant de l'intervention du travailleur].

Si d'autres repas sociaux sont offerts aux membres du personnel, ceux-ci sont taxés sur base d'une évaluation forfaitaire :

- Déjeuner : 0,55 EUR
- Midi : 1,09 EUR
- Soir : 0,84 EUR

- Au niveau de la déduction du coût du repas pour l'employeur :
  - si l'intervention du travailleur pour ce repas est égale ou supérieure à 1,09 EUR, le coût du repas est intégralement déductible pour l'employeur ;
  - si l'intervention du travailleur est inférieure à 1,09 EUR, la différence entre le prix payé par le travailleur et 1,09 EUR n'est pas déductible.

#### **(E) Chèques-repas**

→ Pour être considérés comme des « avantages sociaux », les chèques-repas doivent satisfaire simultanément à un certain nombre de conditions : article 19bis § 2 AR/CIR

➤ Enumération des **conditions** :

- (1) L'octroi du titre-repas doit être prévu par une convention collective de travail conclue au niveau du secteur ou de l'entreprise (éventuellement par une convention individuelle écrite).
- (2) Le nombre de titres-repas octroyés doit être égal au nombre de journées au cours desquelles le travailleur a effectivement fourni des prestations de travail.
- (3) Le titre-repas est délivré au nom du travailleur.
- (4) Le titre-repas mentionne clairement que sa validité est limitée à 3 mois et qu'il ne peut être accepté qu'en paiement d'un repas ou pour l'achat d'aliments prêts à la consommation.
- (5) L'intervention de l'employeur dans le montant du titre ne peut excéder **4,91 EUR**.  
Le montant de 4,91 EUR est porté à **partir du 1/2/2009 à 5,91 EUR**
- (6) L'intervention du travailleur s'élève au minimum à **1,09 EUR** (44 F).
- (7) Il ne peut y avoir de cumul avec un repas à un prix inférieur au prix coûtant.

**N.B.** : Depuis le 1/1/2007, les chèques-repas qui sont délivrés aux **dirigeants d'entreprise indépendants** par l'entreprise dans laquelle ils exercent leur activité sont également acceptés comme des **avantages sociaux exonérés**. [Avis SPF Finances, MB, 11 mai 2007].

Remarque :

→ Il a été décidé que les titres-repas octroyés à des **travailleurs ayant accès à un restaurant d'entreprise**, qui fournit des repas sociaux, peuvent être considérés comme des avantages sociaux exonérés, sur pied de l'article 38,11° CIR/92, dans la mesure où les conditions reprises ci-après sont également respectées :

- Par repas, il faut entendre un ensemble comprenant un potage ou une entrée légère, un plat principal, un dessert et une boisson.
- Tout repas servi dans un restaurant d'entreprise doit être mis à disposition pour un **prix au moins équivalent au prix coûtant**, fixé forfaitairement à **4,91 EUR**.

>>> Dans ce cas, le travailleur peut indifféremment payer son repas au moyen d'un titre-repas ou par tout autre moyen de paiement et éventuellement obtenir le remboursement de la différence entre la valeur faciale du titre-repas et le prix de son repas.

Toutefois, lorsque le repas est fourni par le restaurant d'entreprise à un **prix inférieur au prix coûtant**, le travailleur doit **obligatoirement** faire usage d'un titre-repas pour le paiement du repas et il ne peut, en aucun cas, obtenir le remboursement de la différence entre la valeur faciale du titre-repas et le prix de son repas.

En cas d'inobservation de cette obligation, l'**intervention de l'employeur dans le prix des titres-repas** est considérée comme un **avantage de toute nature imposable dans le chef du bénéficiaire**.

→ **Conséquences fiscales :**

- Soit toutes les conditions sont remplies : Il n'y aura **pas d'avantage imposable** pour le bénéficiaire (article 38, 11° CIR), et le coût à charge de l'employeur doit être entièrement **exclu de ses charges professionnelles** (article 53, 14° CIR). [A partir du 1/2/2009, il est admis que maximum 1 EUR de l'intervention de l'employeur dans les chèques-repas soit déductible comme frais professionnels].
- Soit une ou plusieurs condition(s) n'est (ne sont) pas remplie(s) : les chèques-repas perdent leur qualité d'avantage social : ils sont dès lors **imposables comme ATN** dans le chef du travailleur [à concurrence de la valeur réelle totale, sous déduction du montant de l'intervention personnelle], et le coût à charge de l'employeur sera **entièrement déductible**.

**(F) Fourniture gratuite ou à prix réduit de marchandises de l'entreprise**

→ Lorsque l'employeur fournit gratuitement ou à prix réduit des marchandises (biens durables ou biens de consommation) aux membres de son personnel, il en résulte un avantage imposable.

L'avantage imposable est limité au **prix de revient** ou d'acquisition supporté par l'employeur.

La différence entre le prix de revient et le prix de vente normal est exonéré en tant qu'avantage social [pas de plafond en droit fiscal].

**(G) Octroi d' »ECO-CHEQUES**

Un projet de loi prévoit l'exonération fiscale des éco-chèques octroyés par l'employeur à des conditions identiques à celles qui prévalent en matière sociale.

Conformément à la règle de base en matière d'avantages sociaux, le coût de ceux-ci ne pourra être déduit par l'employeur.



#### **4. TAXATION DE REVENUS PROFESSIONNELS NETS**

Les rémunérations de travailleurs salariés et appointés sont imposables pour un **montant NET**.

La loi laisse un choix au contribuable :

→ soit la déduction de **charges professionnelles réelles** : application des articles 49 à 66 CIR.

→ soit la déduction de **charges professionnelles forfaitaires** : [Les charges professionnelles forfaitaires ne sont pas applicables aux revenus de remplacement]

##### **Barème du forfait**

###### **EXERCICE 2009 – REVENUS 2008**

De 0 à 4.970 EUR	27,20 %	(1.351,84 EUR)
De 4.970 à 9.870 EUR	10%	(490 EUR)
De 9.870 à 16.430 EUR	5%	(328 EUR)
De 16.430 à 56.768,67 EUR	3%	(1.210,16 EUR)
Au delà de 56.768,67 EUR	3.380 EUR [Maximum]	

###### **EXERCICE 2010 – REVENUS 2009**

De 0 à 5.190 EUR	28,70%
De 5.190 à 10.310 EUR	10%
De 10.310 à 17.170 EUR	5%
De 17.170 à 58.685,67	3%
Total maximum :	3.590 EUR

→ Il existe également certains forfaits spéciaux :

- **Forfait pour longs déplacements** (article 51, al 4 CIR) : Lorsqu'un travailleur salarié a opté pour la déduction de charges forfaitaires, il lui sera également accordé un **forfait supplémentaire** lorsque la distance entre son domicile et son lieu fixe de travail est d'au moins 75 km (situation au 1/1 de l'exercice d'imposition).

##### **Montant du forfait :**

Distance Domicile - lieu de trav.	Forfait suppl.
75 à 100 Kms	75,00 EUR
101 à 125 Kms	125,00 EUR
+ de 125 Kms	175,00 EUR

- Forfait spécial pour les rémunérations des bourgmestres, échevins et présidents de CPAS.

Outre les forfaits présentés ci-dessus, il existe un forfait spécial de (pour l'exercice 2009) :

- 5.800,52 EUR pour un bourgmestre,
- 3.480,31 EUR pour un échevin ou un président de C.P.A.S.

\*\*\*\*\*