



Ius
Laboris

Global
Human
Resources
Lawyers

CLAEYS & ENGELS
Law Firm

Approche comparée de questions particulières en matière de rémunération

Olivier Debray – Avocat Associé

Nadège Toussaint – Avocat-Senior Associate

Claeys & Engels

Bruxelles, le 17 décembre 2009

Introduction – Plan de l'exposé

- I. La notion de rémunération en droit fiscal et de la sécurité sociale: les principales différences
- II. La notion de rémunération en droit fiscal et de la sécurité sociale: les tentatives de rapprochement
- III. Les pratiques de l'administration fiscale et de l'ONSS: quelques incohérences, source d'insécurité juridique
- IV. La problématique de la charge de la preuve
- V. La pratique du *ruling*: le *ruling* fiscal, mais pas social (?)
- VI. Le caractère non contraignant pour l'ONSS des *rulings* fiscaux – *Quid* des principes de bonne administration?



I. La notion de rémunération en droit fiscal et de la sécurité sociale: les principales différences

I.1 Là où la notion en sécurité sociale est moins large

≠ RÉMUNÉRATION ONSS	↔	= RÉMUNÉRATION FISCALITÉ
<p>A. L'avantage qui n'est pas à charge de l'employeur (cf. art. 2, al. 1er, 3° L 12.04.1965)</p> <p>Exemple: actions gratuites attribuées par une société-mère étrangère aux travailleurs de sa filiale belge</p>		<p>Il suffit que l'avantage soit obtenu <i>en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle</i>, quel que soit le débiteur (cf. art. 31, al. 2, 2° CIR 92)</p>
<p>B. Les avantages complémentaires à la sécurité sociale (cf. art. 2, al. 3, 1° L 12.04.1965 (exclusion explicite))</p> <p>Exemples: allocations familiales extra-légales, chômage extra-légal, compléments aux indemnités de mutuelle</p>		<p>Il s'agit en principe d'une rémunération ou d'un revenu de remplacement imposable (pas d'exclusion explicite),</p> <p>sauf à pouvoir les qualifier d'avantages sociaux exonérés (exemple: prime de naissance)</p>



I.1 Là où la notion en sécurité sociale est moins large

≠ RÉMUNÉRATION ONSS	↔	= RÉMUNÉRATION FISCALITÉ
<p>C. Les libéralités ou cadeaux offerts <i>spontanément</i> par l'employeur à l'occasion d'un événement particulier dans la vie de l'entreprise ou du travailleur (cf. art. 2, al. 1er, 3° L 12.04.1965 <i>a contrario</i>; Cassation)</p> <p>Exemple: jubilé de l'entreprise</p>		<p>Il suffit que l'avantage soit obtenu <i>en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle</i> (que le travailleur y ait droit ou pas) (cf. art. 31, al. 2, 2° CIR 92),</p> <p>sauf à pouvoir le qualifier d'avantage social exonéré (exemple: aide dans des circonstances exceptionnelles)</p>
<p>D. L'intervention de l'employeur dans les frais de déplacement domicile-lieu de travail (cf. art. 19, § 2, 4° AR 28.11.1969 (exclusion explicite))</p>		<p>Il s'agit en principe d'un avantage de toute nature imposable (pas d'exclusion explicite) (mais le travailleur peut, à certaines conditions, bénéficier d'une exemption d'impôts)</p>

I.1 Là où la notion en sécurité sociale est moins large

≠ RÉMUNÉRATION ONSS	↔	= RÉMUNÉRATION FISCALITÉ
<p>E. Certaines exclusions:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'indemnité de fermeture légale • certaines indemnités dues aux travailleurs si l'employeur ne respecte pas ses obligations légales, contractuelles ou statutaires (exemples: indemnité pour licenciement abusif d'un ouvrier, indemnité de protection pour la femme enceinte) • l'indemnité d'éviction du représentant de commerce • la voiture de société • etc. 		<p>Ces exclusions n'existent pas</p>

I.2 Là où la notion en fiscalité est moins large

≠ RÉMUNÉRATION FISCALITE	↔	= RÉMUNÉRATION ONSS
Avantages sociaux (cf. art. 38, § 1er, 11° CIR 92 + liste dans le Com. CIR 92)		Notion inconnue
A. Abonnements ou billets d'entrée à des manifestations culturelles ou sportives (théâtre, matchs, etc.) distribués gratuitement ou à prix réduit au personnel		Il s'agit en principe d'un avantage rémunérateur (cf. art. 2, al. 1er, 3° L 12.04.1965), sauf chèques-culture/sport
B. Remboursement des frais d'étude aux membres du personnel qui suivent <i>individuellement</i> des cours complémentaires destinés à leur épanouissement ou perfectionnement <i>personnel</i>		Il s'agit en principe d'un avantage rémunérateur (cf. art. 2, al. 1er, 3° L 12.04.1965), sauf caractère <i>professionnel</i>
C. Achat par les travailleurs (pour des besoins strictement personnels) à prix réduit d'objets (biens de consommation courante ou biens durables d'un prix relativement modique) produits ou commercialisés par l'entreprise		Il s'agit en principe d'un avantage rémunérateur (cf. art. 2, al. 1er, 3° L 12.04.1965), sauf à respecter la règle dite des 30% (cf. art. 19, § 2, 19° AR 28.11.1969)

I.2 Là où la notion en fiscalité est moins large

	FISCALITE	↔	ONSS
	Avantage de toute nature		Avantage en nature
A. Mise à disposition d'un logement	évaluation forfaitaire [100/60 ^e du revenu cadastral indexé x 2 x 5/3]		valeur réelle [valeur locative présumée]
B. Chauffage et électricité	évaluation forfaitaire [chauffage: 1.480 EUR/an; électricité: 740 EUR/an (personnel de direction - 2010)]		valeur réelle
C. Mise à disposition de personnel de maison (jardiniers, etc.)	évaluation forfaitaire [5.950 EUR/an par personne]		valeur réelle



II. La notion de rémunération en droit fiscal et de la sécurité sociale: les tentatives de rapprochement

<ul style="list-style-type: none">■ les titres-repas■ le restaurant d'entreprise■ les chèques-cadeaux■ les primes d'ancienneté■ la prime de mariage■ les chèques-sport et culture■ les éco-chèques	<ul style="list-style-type: none">■ les options sur actions■ les actions avec décote■ la participation au capital et aux bénéfices■ les avantages non récurrents liés aux résultats (CCT n° 90)■ les déplacements professionnels avec le véhicule privé
--	---



III. Les pratiques de l'administration fiscale et de l'ONSS: quelques incohérences, source d'insécurité juridique

III.1 Les frais propres à l'employeur

- ▶ Notion *identique* en droit fiscal et de la sécurité sociale: Les remboursements de frais propres à l'employeur \neq rémunération
(cf. art. 31, 1^o, *in fine* CIR 92; art. 19, § 2, 4^o AR 28.11.1969)
- ▶ *Ruling* possible (et fréquent) avec l'administration fiscale
- ▶ L'ONSS peut ne pas s'aligner sur le *ruling* fiscal et appliquer des montants \neq (exonération plus limitée)



III.2 Les indemnités journalières de mission (en Belgique)

- ▶ = intervention dans les frais de repas et de route des travailleurs en mission en dehors du siège de l'entreprise ("itinérants")
- ▶ Notion *identique* en droit fiscal et de la sécurité sociale:
Il s'agit de remboursements de frais propres à l'employeur ≠ rémunération
(cf. art. 31, 1°, *in fine* CIR 92; art. 19, § 2, 4° AR 28.11.1969)
- ▶ MAIS:
 - Les montants acceptés par le fisc/l'ONSS sont différents
 - Le travailleur ne serait plus itinérant s'il passe à un même endroit
 - + de 39 jours pour l'administration fiscale
 - ↕
 - + de 15 jours pour l'ONSS

III.3 Les (chèques-)cadeaux à l'occasion de la mise à la retraite

CONDITIONS		
EXONÉRATION ONSS		DÉDUCTIBILITÉ FISCALE
35 EUR par année de service min. 105 EUR max. 875 EUR	↔	35 EUR par année de service min. 105 EUR pas de maximum
+		
à la mise à la retraite <i>au sens strict</i> , pas à la prépension		également à la prépension (cf. Circulaire du 15.12.2003)

III.4 Les vélos d'entreprise

ONSS	↔	FISCALITÉ
avantage de toute nature à soumettre aux cotisations (y compris pour les déplacements domicile-lieu de travail)		avantage social <i>exonéré d'impôts</i> (cf. nouvel art. 38, § 1er, al. 1er, 14° CIR 92)

III.5 Les GSM

ONSS		FISCALITÉ
usage privé = avantage de toute nature		
évaluation forfaitaire [12,50 EUR/mois]	↔	valeur réelle

III.6 Le principe d'attraction en matière fiscale

FISCALITÉ	ONSS
<ul style="list-style-type: none"> - Rémunération du travailleur - Rémunération d'administrateur (exemples: tantièmes) <p>=> Tout est considéré comme une rémunération de dirigeant d'entreprise</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Rémunération du travailleur soumise à l'ONSS - Rémunération d'administrateur soumise à l'INASTI <p>=> Répercussions du traitement fiscal</p>

IV. La problématique de la charge de la preuve (frais propres à l'employeur)

FISCALITÉ	↔	ONSS
<p>- L'employeur doit apporter une double preuve:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'indemnité est destinée à couvrir des frais qui lui sont propres; et - l'indemnité a effectivement été consacrée à de tels frais. <p>Moyens de preuve:</p> <ul style="list-style-type: none"> - principe = documents probants - sauf si ≠ pratique courante; → tout moyen admis en droit, sauf serment <p style="margin-left: 40px;">↓</p> <ul style="list-style-type: none"> - frais de représentation - frais d'entretien de locaux professionnels - frais de déplacements professionnels occasionnels <p>- Si preuve non rapportée, l'administration fiscale doit en outre prouver qu'il s'agit de rémunération déguisée, imposable dans le chef du travailleur (qui doit être entendu).</p> <p>Moyens de preuve:</p> <ul style="list-style-type: none"> - tout moyen admis en droit commun - éléments de fait dont l'administration peut déduire des présomptions 		<p>Il appartient à l'ONSS de prouver qu'il ne s'agit pas de remboursements de frais propres à l'employeur et qu'il s'agit donc de rémunération à soumettre à cotisations</p> <p><i>Cf. e.a. jurisprudence de la Cour de cassation</i></p> <p>Mais: projet de loi-programme: l'employeur devrait démontrer désormais la réalité des frais au moyen de documents probants.</p>



V. La pratique du *ruling*: le *ruling* fiscal, mais pas social (?)

V.1 Le *ruling* fiscal

- = possibilité d'un accord préalable sur le caractère rémunérateur ou non d'un avantage déterminé
- *Ruling formel* (système de décision anticipée; cf. loi du 24.12.2002) ou *informel*
- Exemple: "*ruling*" relatif aux indemnités forfaitaires de frais (frais propres à l'employeur)

⇒ **Sécurité juridique**, à tout le moins pour une période déterminée

V.2 Le *ruling social* (?)

- ▶ Le *ruling social* n'existe PAS
- ▶ Tentative dans la loi de 2006 sur la nature des relations de travail, mais pas de mise en œuvre
- ▶ Envisagé à plusieurs reprises pourtant, e.a. en 2005, mais refus car:
 - législation de sécurité sociale d'ordre public;
 - gestion paritaire des organismes de sécurité sociale;
 - « les *Instructions* de l'ONSS (explications) suffisent »

⇒ Certain **insécurité juridique** au niveau « ONSS »



VI. Le caractère non contraignant pour l'ONSS des *rulings* fiscaux

- ▶ **< article 111 de la loi du 20.07.2005:**
« Les accords conclus entre l'administration compétente pour l'établissement des impôts sur les revenus et le contribuable concernant les dépenses propres à l'employeur ou la qualification des revenus (...) ne comportent d'engagement qu'en matière d'impôts sur les revenus. »
- ▶ **Motivation de la disposition:**
maintenir le pouvoir d'appréciation de chaque service public concernant les éléments d'un dossier

- ▶ **Quid du respect des principes de bonne administration?**
 - **Principe de légitime confiance:**
→ position concordante des deux administrations s'agissant d'une *même* notion
 - **Principe de sécurité juridique:**
→ A tout le moins, si un service public entend s'écarter de la position d'un autre service public, il doit adéquatement **motiver** sa décision
 - Cf. e.a. C.T. Anvers, 14.09.2005 (frais propres à l'employeur)

Olivier Debray

Avocat Associé

olivier.debray@claeysengels.be

Nadège Toussaint

Avocat – Senior Associate

nadege.toussaint@claeysengels.be

Claeys & Engels

Boulevard du Souverain 280

1160 Bruxelles

Tel.: +32 2 761 46 00

www.claeysengels.be

www.formuleclaeys.be

www.iuslaboris.com