

**SPF FINANCES**  
**C.F.P. BRUXELLES**

**REVENUS PROFESSIONNELS :**  
**LES REMUNERATIONS DE TRAVAILLEURS SALARIES**

**P. VANBALBERGHE**

**NOVEMBRE 2009**

# 1. INTRODUCTION

L'article 23 CIR/92 divise les revenus professionnels en 5 catégories :

- (1) les **BENEFICES** des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles quelconques : art. 24 CIR/92.
- (2) les **PROFITS** d'une profession libérale, charge ou office, ou tous les revenus d'une occupation lucrative : art. 27 CIR/92.
- (3) les **BENEFICES** ou **PROFITS** d'une **activité professionnelle antérieure** (bénéfices ou profits promérités), c.à.d. ceux qui se rattachent à une activité professionnelle antérieurement exercée : art. 28 CIR/92.
- (4) les **REMUNERATIONS**
  - (a) des **travailleurs salariés et appointés** : art. 30, 1° et 31 CIR/92.
  - (b) des **dirigeants d'entreprise** : art. 30, 2° et 32 CIR/92.
  - (c) des **conjoint aidants sans statut social** : art. 30, 3°, 33 et 33 bis CIR/92.
- (5) les **PENSIONS**, rentes et allocations en tenant lieu : art. 34 et 35 CIR/92.

## **2. LES REMUNERATIONS DES SALARIES ET APPOINTES**

### **2.1. GENERALITES**

#### **2.1.1. PERSONNES VISEES**

>> article 31 CIR/92

Il s'agit des rémunérations :

- recueillies par toutes les personnes qui sont liées par un contrat de louage de travail, c.à.d. une convention par laquelle une personne s'engage, contre rémunération, à fournir un travail, dans des liens de subordination à l'égard de son cocontractant;
- recueillies par des travailleurs régis par un statut légal ou réglementaire analogue au contrat de louage de travail.

Il s'agit donc des rémunérations des salariés et des appointés :

- les revenus professionnels des ouvriers et employés du secteur privé;
- les revenus professionnels des fonctionnaires du secteur public et le personnel enseignant.

## **2.1.2. QUE FAUT-IL ENTENDRE PAR CONTRAT DE LOUAGE DE TRAVAIL ET STATUT LEGAL OU REGLEMENTAIRE ?**

Par le biais d'un contrat de louage de services, le travailleur s'engage, **contre rémunérations**, à **prester ses services pour compte et sous l'autorité de l'employeur**.

Le travailleur se trouve dans un état de dépendance, de subordination vis-à-vis de l'employeur.

Appartiennent au groupe des salariés et des appointés, les travailleurs qui, sans se trouver dans des liens d'un contrat de louage de travail, effectuent, contre rémunérations, des prestations de travail sous l'autorité d'une autre personne (agents des services publics).

Sont considérés comme salariés ou appointés, notamment :

- les employés et ouvriers du secteur privé;
- les fonctionnaires et agents des services publics;
- les militaires;
- les membres de la magistrature;
- les ministres;
- les députés permanents des Provinces, bourgmestres, échevins communaux, présidents des CPAS...;
- les ministres des cultes publics;
- les étudiants qui travaillent contre rémunérations;
- les travailleurs des entreprises de travail intérimaire.

Sont à ranger parmi les rémunérations des travailleurs, les salaires réels et fictifs des « **aidants** », c.à.d. des membres de la famille du contribuable, autres que son conjoint, travaillant avec lui et ce, même si ces derniers jouissent du statut social des indépendants<sup>1</sup>.

N'entrent néanmoins pas dans la catégorie des travailleurs, les personnes suivantes :

- les membres de la Chambre ;
- les membres du Sénat ;
- les membres du Parlement européen ;
- les membres des Parlements flamand et wallon et des Conseil des Communautés.
- Les conseillers provinciaux

Pour ces dernières, les indemnités qu'elles perçoivent sont considérées comme des **Profits** [article 27, alinéa 2 CIR] (cadre XVIII)

→ voy. aussi circulaire AFER 27/2005 du 4/7/2005

---

<sup>1</sup> voy. à cet égard, article 52, 4° CIR/92 et syllabus relatif aux « Frais professionnels ».

Sont juridiquement différents du contrat de louage de travail (ou d'emploi), les contrats :

- d'entreprise : un "entrepreneur" s'engage, contre un prix déterminé, à exécuter un travail pour un tiers.  
Il règle son travail en toute **indépendance** (absence d'un des éléments constitutifs du contrat d'emploi à savoir l'existence d'un lien de subordination).  
Du travail ainsi exécuté, il retire des bénéfices qu'il déclarera à la partie 2 de la déclaration.
  
- de mandat : le mandataire agit pour compte du mandant. Il exerce son activité en toute **indépendance**. Du mandat donné, le mandataire réalise des Profits.  
exemples : avocats, conseillers fiscaux, huissiers de justice,...

### **2.1.3. QU'ENTEND-ON PAR REMUNERATIONS DE SALARIES ET APPOINTES ?**

Les rémunérations imposables des travailleurs salariés et appointés sont toutes celles qui constituent, pour ces travailleurs, le produit du travail au service d'un employeur.

#### Remarques

1. Il peut s'agir du produit direct ou indirect d'un travail qui peut être principal ou accessoire.
2. Il est à souligner qu'il est sans relevance que les revenus professionnels soient produits par des actes licites ou illicites.

### **2.1.4. QUE COMPRENNENT LES REMUNERATIONS DE SALARIES ?**

#### **2.1.4.1. Revenus visés à l'article 31 CIR/92**

La notion de salaire a une acception extrêmement large en droit fiscal belge.

L'article 31 CIR/92 précise que

*"les rémunérations des travailleurs sont toutes rétributions qui constituent pour le travailleur, le **produit du travail au service d'un employeur**".*

Elles comprennent notamment :

- (1) les traitements, salaires, commissions, gratifications, primes, indemnités et toutes autres rétributions analogues, y compris les pourboires et autres allocations même accidentelles, obtenues en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle à un titre quelconque, sauf en remboursement de dépenses propres à l'employeur.
- (2) les avantages de toute nature obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle.
- (3) les indemnités obtenues en raison ou à l'occasion de la cessation de travail ou de la rupture d'un contrat de travail.
- (4) les indemnités obtenues en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de rémunérations. [en ce compris les indemnités attribuées en exécution d'un engagement de solidarité visé aux articles 10 et 11 de la loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale, et les indemnités constituées au moyen des cotisations et primes visées à l'article [52, 3° b, 4e tiret CIR](#) ];
- (5) les rémunérations acquises par un travailleur même si elles sont payées ou attribuées à ses ayant cause (rémunérations proméritées).

Ces revenus doivent être déclarés au **CADRE IV** de la déclaration.

Les montants sont repris par le débiteur des revenus sur des fiches [281.10 pour les fiches établies par l'employeur].

Depuis l'exercice d'imposition 2005, les lettres d'identification reprises sur les fiches [T, B, X, E, L, Z,...] ne sont plus mentionnés sur le formulaire de déclaration. Seuls y figurent les codes d'identification.

D'autres fiches servent également de base pour compléter le Cadre IV :

- **Fiche 281.12** : pour les revenus de remplacement : allocations légales en cas de maladie ou invalidité (temporaire) ;
- **Fiche 281.13** : pour les allocations de chômage ;
- **Fiche 281.14** : pour les revenus de remplacement : allocations complémentaires en cas de maladie ou d'invalidité (temporaire) ;
- **Fiche 281.17** : pour les prépensions ;
- **Fiche 281.18** : pour les autres revenus de remplacement.

#### **2.1.4.2. Revenus exclus par l'article 38 CIR/92 [ou dispositions particulières]**

Sont par contre, en vertu de l'article **38 CIR/92 [ou par des dispositions particulières]**, écartés d'office des revenus imposables, quelle que soit la catégorie à laquelle appartiennent les revenus professionnels du bénéficiaire :

- les allocations familiales, les allocations de naissance et les primes d'adoption légales;
- les allocations pour soins de santé (frais de médecin, de chirurgien et d'hospitalisation, frais de cure de santé,...) et pour frais funéraires octroyées en exécution de la législation concernant soit l'assurance en cas de maladie ou d'invalidité, soit la réparation des dommages résultant d'accidents du travail ou sur le chemin du travail, soit la réparation des dommages causés par les maladies professionnelles;
- les allocations octroyées aux moins-valides ou aux personnes handicapées à charge du Trésor. Il s'agit notamment de l'allocation ordinaire, l'allocation en complément du revenu garanti des personnes âgées ;
- les indemnités funéraires octroyées par l'Etat, les Communautés et les Régions aux ayant droit des membres ou anciens membres du personnel;
- les allocations obtenues en exécution d'un contrat d'assurance individuelle contre les **accidents corporels**;  
Etant donné que les primes de tels contrats d'assurance ne peuvent être déduites des revenus imposables, la loi exclut également expressément des dits revenus, les indemnités payées en exécution de tels contrats.
- une première tranche (voire la totalité) de l'**intervention de l'employeur dans les frais de déplacement** entre le domicile et le lieu de travail (voir infra);
- les **avantages sociaux (voir infra)**;
- le revenu obtenu pour des prestations fournies dans le cadre d'un **contrat de travail A.L.E.** tel que défini dans l'article 3 de la loi du 7 avril 1999 relative au contrat de travail A.L.E., à concurrence de 4,10 EUR par heure de prestation.  
La rémunération que le travailleur perçoit en plus du montant exonéré (4,10 EUR) est imposé au titre d'allocation de chômage.
- les allocations des **pompiers volontaires** des services publics d'incendie ainsi qu'aux agents volontaires de la Protection civile, à concurrence de 3.780 EUR maximum (Ex. 2009) – 3.950 EUR (Ex. 2010);
- l'indemnité kilométrique allouée pour les **déplacements en bicyclette** entre le domicile et le lieu de travail à concurrence d'un montant maximum de 0,15 EUR par kilomètre.



- certaines indemnités payées dans le cadre du « **Bénévolat** »  
Le bénévole est une personne physique qui effectue des prestations de manière désintéressée pour compte d'un donneur d'ordre, sans qu'il y ait de relation professionnelle entre les deux.  
L'activité doit consister en un hobby et ne peut pas se trouver dans le prolongement d'une activité professionnelle.  
Le **donneur d'ordre** doit nécessairement être une personne morale (ASBL, mutuelle, C.P.A.S., commune,...) ou une association de fait (club, fédération, association,...) sans but lucratif.  
Sont essentiellement visés les domaines du sport et les activités socio-culturelles.

Exemples : accueil ou accompagnement de malades, de personnes âgées..., protection de l'environnement, organisation de compétitions sportives, d'événements culturels...

Les remboursements forfaitaires de frais perçus par ces « bénévoles » sont considérés comme couvrant des frais réels et sont donc non imposables lorsqu'ils ne dépassent pas, pour chaque bénévole, des montants de 29,05 EUR (Ex. 2009) par jour et - 1.161,82 EUR (Ex. 2009) par an [Pour l'exercice 2010, ces montants sont de 30,22 et 1.208,72 EUR].

En cas de dépassement des montants limites, la **totalité** de l'indemnité devient imposable, sauf si le bénévole prouve que celle-ci couvre exclusivement des frais propres au donneur d'ordre.

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux indemnités payées aux bénévoles pour lesquels il existe déjà un régime fiscal particulier (stewards des matchs de football, contrôleurs, caissiers et responsables dans les clubs de football, joueurs et collaborateurs des équipes d'amateurs...<sup>2</sup>

- les **participations en capital ou aux bénéfices** attribués conformément aux dispositions de la loi du 22/5/2001 relative aux régimes de participation des travailleurs au capital et aux bénéfices des sociétés.  
Dans une 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 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.

---

<sup>2</sup> Pour plus de détails, voy. l'A.R. du 19/11/2001 (M.B., 28/11/2001) + circulaire AFER N° 8/2003 + circulaire 17/4/2003

L'employeur doit donc 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 25 % de la valeur de l'avantage (CTAT).

Cette exonération ne peut bénéficier qu'aux travailleurs salariés<sup>3</sup>.

- Une partie **de l'intervention de l'employeur dans l'acquisition d'une configuration complète de PC, de périphériques et d'une imprimante, de la connexion et de l'abonnement à l'Internet.**
- les interventions du Fonds d'indemnisation des victimes de l'amiante; **[à partir de l'exercice d'imposition 2008]**
- les indemnités forfaitaires de défraiement octroyées en raison de la fourniture de prestations artistiques et/ou de la production des oeuvres artistiques pour le compte d'un donneur d'ordre, pour un montant maximum de 2.138,70 EUR (Ex. 2009) – 2.248,78 EUR (Ex. 2010) par année civile et pour autant que les conditions fixées au § 4 soient respectées.**[à partir de l'exercice d'imposition 2008].**
- les indemnités octroyées en vertu du **droit au minimum vital** [Com. IR 38/40] ;
- les **avantages non récurrents liés au résultat** [article 38, § 1, 24° CIR] : voir infra.

### **2.1.4.3. Retenues pour pensions complémentaires**

Depuis l'exercice d'imposition 2005, l'ancienne rubrique « *Retenues pour assurance de groupe ou fonds extra légal de pension* » a fait place, dans la déclaration, à la rubrique « ***Retenues pour pensions complémentaires*** ».

Deux rubriques sont visées :

#### **(a) Cotisations et primes normales (code 285)**

Sont visées :

- les cotisations personnelles d'assurance complémentaires contre la vieillesse et le décès prématuré, en vue de la constitution d'une rente ou d'un capital en cas de vie ou en cas de décès (primes d'assurance groupe,...);
- les cotisations et primes personnelles en vue de la constitution d'une pension complémentaire visées par la loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale,

Ces cotisations sont payées à l'intervention de l'employeur par voie de retenue sur les rémunérations.

---

<sup>3</sup> pour plus de détails, voy. aussi les A.R. des 19/12/2001 et 21/12/2001 + Loi Programme du 30/12/2001

## **(b) Cotisations et primes versées pour la continuation individuelle (code 283)**

Peuvent être mentionnées ici, les cotisations et primes personnelles payées à l'intervention de l'employeur par voie de retenue sur les rémunérations, qui ont trait à la continuation à titre individuel d'un engagement de pension, visée à l'article 33 de la loi du 28 avril 2003.

Ces cotisations et primes ne peuvent pas dépasser **1.990 EUR (pour l'exercice 2009) – 2.080 EUR (pour l'exercice 2010)**, montant qui, le cas échéant, doit être réduit au prorata du nombre de jours d'affiliation du travailleur à un régime de pension.

Ces rubriques découlent de **nouvelles exonérations a caractère social**<sup>4</sup>

Ces dispositions concernent :

### **(1) Paiement de cotisations et primes patronales pour les travailleurs**

L'article **38 § 1 alinéa 1, 18° CIR/92** prévoit l'exonération des avantages résultant pour les travailleurs qui recueillent des rémunérations visées à l'article 30, 1° CIR/92 (**rémunérations des travailleurs salariés**), du paiement de cotisations et primes patronales visées à l'article 52, 3°, b, CIR/92, à condition, lorsqu'il s'agit d'un engagement individuel, qu'il existe aussi dans l'entreprise un engagement collectif accessible aux travailleurs ou à une catégorie spécifique de ceux-ci de manière identique et non discriminatoire.

Les cotisations et primes patronales visées à l'article 52, 3°, b CIR/92 (frais professionnels déductibles) sont celles qui sont 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 en cas de décès ;
- d'un engagement collectif ou individuel de pension complémentaire de retraite et/ou de survie, en vue de la constitution d'une rente ou d'un capital en cas de vie ou en cas de décès ;
- d'un engagement de solidarité visé aux articles 10 et 11 de la loi du 28/4/2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale ;
- d'un engagement collectif ou individuel qui doit être considéré comme un complément aux indemnités légales en cas de décès ou d'incapacité de travail par suite d'un accident de travail ou d'un accident ou bien d'une maladie professionnelle ou d'une maladie.

---

<sup>4</sup> article 38 § 1, alinéa 1, 18° à 20° CIR/92

## **(2) Paiement de cotisations et primes pour les dirigeants d'entreprise**

Conformément à l'article **38, § 1, 19° CIR/92**, un régime analogue est introduit au profit des **dirigeants d'entreprise**.

Sont exonérés les avantages résultant, pour les dirigeants d'entreprise qui recueillent des rémunérations visées à l'article 30, 2° CIR/92, du paiement incombant à l'entreprise de cotisations et primes déductibles des résultats de celle-ci en vertu de l'article 195 § 1, al. 2 CIR/92.

## **(3) Cotisations relatives à des engagements collectifs ou individuels**

Conformément à l'article **38 § 1, alinéa 1, 20° CIR/92**, sont **exonérés** les avantages résultant, pour les bénéficiaires de rémunérations visées à l'article 30, 1° (**salariés, appointés**) et 2° (**dirigeants** Erreur ! Signet non défini. **d'entreprise**) CIR/92, de la prise en charge par le débiteur de ces rémunérations, des **cotisations ou primes** relatives à des engagements collectifs ou individuels visés ci-après et les prestations effectuées **ET** les **prestations** effectuées en exécution de ces engagements pour autant que ceux-ci n'aient pas pour but d'indemniser une perte de revenus.

L'exemption en question est également applicable aux cotisations et primes prises en charge par l'employeur ou l'entreprise au profit de travailleurs ou dirigeants d'entreprise en interruption de carrière ou en crédit-temps, prépensionnés, pensionnés ou travailleurs ou dirigeants d'entreprise qui ont changé d'employeur ou d'entreprise.

Les **engagements collectifs ou individuels** visés sont :

1. les engagements qui ont exclusivement pour but de **rembourser des frais médicaux relatifs à l'hospitalisation**, à la journée d'hospitalisation, aux affections graves et aux soins palliatifs à domicile du travailleur ou du dirigeant d'entreprise et le cas échéant de tous les membres de la famille vivant sous le même toit ;
2. les engagements qui ont exclusivement pour but de **rembourser les frais spécifiques provoqués par la dépendance du travailleur ou du dirigeant d'entreprise**.  
Par « dépendance », il faut entendre le besoin médicalement établi d'aide pour accomplir les activités ordinaires et instrumentales de la vie quotidienne.  
Sont visés ici les contrats qui remboursent des frais spécifiques exclusivement occasionnés par la dépendance de l'assuré.  
Les frais se composent des frais occasionnés par la nécessité médicalement établie d'une aide pour accomplir les activités ordinaires et instrumentales de la vie quotidienne.  
Vu que dans la pratique beaucoup de contrats d'assurance du type « *frais médicaux* » et « *dépendance* » remboursent les frais visés sur une base forfaitaire, plutôt que d'indemniser les frais réels, il n'est pas exigé pour l'application de cette disposition que les engagements visés ci-avant remboursent exclusivement les frais réels.  
Il va de soi que ces remboursements forfaitaires doivent être fixés de manière raisonnable et que toute forme exagérée est proscrite.
3. les engagements qui prévoient exclusivement le **versement d'une rente** dans le cas où le travailleur ou le dirigeant d'entreprise est la victime d'une **affection grave**.  
Par « *affections graves* », il faut entendre les affections reconnues comme telles par le Ministre des Affaires sociales.

4. les **assurances de personnes** ou engagements similaires autres que les engagements visés à l'article 38 § 1, alinéa 1, 18° et 19° CIR/92, pour autant que ces assurances ou engagements répondent simultanément aux conditions suivantes :

- (a) les contrats d'assurance ou les engagements peuvent être considérés comme un complément d'avantages attribués dans le cadre de la législation en matière de sécurité sociale ;
- (b) les contrats et engagements ne peuvent prévoir que des versements pendant le contrat de travail des personnes précitées. [Des périodes de suspensions de contrat de travail sont également prises en considération]

La couverture complémentaire en cas d'incapacité de travail n'y est pas visée vu qu'elle ressortit à l'article 38 § 1, alinéa 1, 18° ou 19°, selon qu'il s'agit d'un travailleur ou d'un dirigeant d'entreprise.

Les cotisations et primes pour une couverture complémentaire en cas d'incapacité de travail sont du reste **déductibles** à titre de frais professionnels en application des articles 52, 3°, b et 195 CIR/92 et ce par opposition avec les cotisations et primes visées à l'article 38, § 1, alinéa 1, 20° CIR/92 qui ne sont **pas déductibles** à titre de frais professionnels en application de l'article 53, 21° CIR/92.

Lorsque les cotisations, primes ou allocation visées précédemment interviennent dans le cadre d'un engagement individuel, le régime d'imposition spécifique visé ne s'appliquera qu'à la condition qu'existe dans l'entreprise un **engagement collectif** accessible de manière identique et non-discriminatoire aux travailleurs et dirigeants d'entreprise qui ne sont pas rémunérés régulièrement ou une catégorie spécifique de ceux-ci.

Cela signifie que les engagements collectifs ne pourront s'appliquer qu'à une catégorie particulière suffisamment définie du personnel/des dirigeants d'entreprise.

Il va de soi que le rapport engagement individuel/collectif dans un tel cas doit être examiné au sein de la même catégorie de personnel ou de dirigeants d'entreprise.

Les **assurances de personnes** précitées sont les assurances dont la prestation ou la prime dépend d'un événement incertain qui affecte la vie, l'intégrité physique ou la situation familiale d'une personne.

Par « *assurances de personnes* », il faut entendre, entre autres, les assurances suivantes :

- l'assurance-vie ;
- l'assurance contre les accidents corporels ;
- les assurances contre la maladie ;
- les formules d'assurance qui prévoient la couverture d'événements générant des frais qui modifient la situation familiale comme une naissance ou un mariage.

#### **2.1.4.4. Indemnités de défraiement octroyées à des artistes [article 38 § 1 alinéa 1, 23°]**

[voy. aussi circulaire AAF 11/2007 du 11/7/2007 – Annexe 3]

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].

u 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**.

Il est défini ce qu'il faut entendre par "fourniture de prestations artistiques et/ou de la production des oeuvres artistiques" et par "donneur d'ordre".

A ce sujet, les définitions utilisées sont celles reprises dans le statut social :

- fourniture de prestations artistiques et/ou de la production des oeuvres artistiques : la création et/ou l'exécution ou l'interprétation d'oeuvres artistiques dans le secteur de l'audiovisuel et des arts plastiques, de la musique, de la littérature, du spectacle, du théâtre et de la chorégraphie;
- donneur d'ordre : celui qui donne mission à un contribuable de fournir une prestation artistique ou de produire une oeuvre artistique au sens du tiret ci-avant. Est aussi considéré comme donneur d'ordre celui chez qui le contribuable est mis à disposition.

### **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.

Il appartiendra dès lors au donneur d'ordre et à l'artiste de faire le nécessaire en cas de contrôle pour démontrer que les conditions légales ont été respectées.

Les intéressés peuvent invoquer tous les moyens de preuve admis par le droit commun, à l'exception du serment, pour prouver que les autres conditions légales prévues en la matière sont remplies.

Pour que les indemnités forfaitaires de défraiement octroyées puissent être exonérées, les contribuables peuvent notamment prouver que les autres conditions sont remplies au moyen de factures, contrats, reçus, extraits bancaires ou échanges de courriers éventuels.

[voy. à cet égard, circulaire AFER N° 42/2009 du 26/08/2009]

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.

**Remarque : Ne pas être lié par un contrat de travail, un contrat d'entreprise ou une désignation statutaire**

La troisième condition vise à empêcher que les artistes déjà liés avec un donneur d'ordre tentent d'obtenir l'exonération d'une partie de leurs revenus. Ainsi, un acteur lié à une institution déterminée pour la fourniture d'activités artistiques n'entrera pas en considération pour l'exonération s'il participe par exemple à une soirée de bienfaisance sur l'ordre de la même institution. Par contre, un employé pourra sans problèmes fournir pour son employeur une activité artistique qui entre en considération pour l'exonération.

**Revenus divers**

L'article 97, CIR a été modifié.

Il y est inséré au § 2 une règle d'exonération pour les revenus divers qui est analogue à la règle d'exonération pour les revenus professionnels visée à l'article 38, CIR 92.

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.



### **2.1.4.5. Régime fiscal des indemnités pour frais de déplacement du domicile au lieu de travail**

>> article 38, 9° CIR/92

Les codes (254) et (255) du cadre IV de la déclaration doivent être remplis si l'employeur est intervenu dans les frais de déplacement du domicile jusqu'au lieu du travail.

Cette intervention constitue normalement une **rémunération imposable**.

L'article 38, al. 1, 9° CIR/92 **exonère** cependant expressément de l'I.P.P., sous certaines conditions et dans certaines limites, les indemnités accordées, en sus des rémunérations, aux travailleurs, par leur employeur, en remboursement de leurs frais personnels de déplacement du domicile au lieu du travail.

Le régime actuel est applicable depuis l'exercice d'imposition 2002.

Il peut être résumé en 3 règles principales.

**(1)** Tout d'abord, l'exonération n'est plus octroyée désormais qu'aux travailleurs dont les frais professionnels sont fixés **forfaitairement** conformément à l'article 51 CIR/92.

Autrement dit, si le travailleur obtient la déduction de ses frais professionnels **réels**, les indemnités qu'il perçoit de son employeur pour ses déplacements du domicile au lieu de travail sont **totalemt imposables**.

**(2)** Ensuite, il est établi une distinction suivant que le travailleur utilise :

- a) **un transport public en commun** : dans ce cas, le paiement ou le remboursement total par l'employeur des frais de transport public est **exonéré**.
- b) **Un transport collectif** des membres du personnel organisé par l'employeur ou par un groupe d'employeurs : dans ce cas, l'indemnité est **exonérée** à concurrence d'un montant qui est limité au prix d'un abonnement de première classe en train pour une distance équivalente ;
- c) **Un autre mode de transport** (à l'exclusion du vélo dont l'indemnité est traitée par l'article 38,al. 1, 14° CIR/92) : dans ce cas, le montant maximum de l'exonération est fixé à **170 EUR (exercice 2009) - 160 EUR** (jusqu'à l'exercice 2008).

**(3)** Lorsque le travailleur utilise pour le déplacement du domicile au lieu de travail **différents modes de transport**, l'indemnité exonérée doit être fixée **par mode de transport utilisé** et les diverses exonérations peuvent être **cumulées**.

Le régime d'exonération ne concernent que les travailleurs (contribuables qui recueillent des rémunérations visées aux articles 30, 1° et 31 CIR/92).

Elle n'est dès lors pas applicable aux dirigeants d'entreprise.

#### **2.1.4.4.1. Précisions concernant les modalités d'exonération**

##### **(A) Indemnités**

Les indemnités susceptibles d'être exonérées sont en principe celles qui constituent une intervention dans les frais de déplacement du domicile au lieu de travail qu'il s'agisse d'un paiement ou d'un remboursement.

C'est notamment le cas en ce qui concerne l'utilisation d'un transport public en commun.

En effet, peuvent être retenues ici, les sommes qui sont payées directement par l'employeur à la société de transport public en commun (tiers payant) ou qui sont payées au travailleur en remboursement des frais qu'il a réellement supportés (abonnement régulier ou non, tickets individuels, cartes de plusieurs voyages,...).

L'avantage qui découle de l'utilisation par le travailleur d'un transport collectif organisé par l'employeur, gratuitement ou en dessous du prix de revient, le cas échéant, à l'intervention d'une société de transport de personnes, constitue un avantage social exonéré à l'I.P.P.

##### **(B) Modes de transport utilisés**

###### **(1) Transport public en commun**

Par transport public en commun, il faut entendre principalement, le train, tram, bus, métro et tout autre moyen de locomotion affecté par des entreprises publiques de transport, telles la SNCB, la STIB, les TEC, DE LIJN au service du public.

Il n'est dorénavant plus nécessaire pour le travailleur de souscrire un abonnement régulier auprès d'une entreprise publique de transport en commun, ni d'utiliser régulièrement ces moyens de transport.

En outre, il n'est nullement requis que le déplacement entre le domicile et le lieu de travail se fasse, entièrement ou principalement, au moyen d'un transport public en commun.

###### **(2) Transport collectif organisé**

Est visé ici : le transport en commun de membres du personnel, au moyen de **tout véhicule susceptible de permettre le transport d'au moins deux personnes** tel que, notamment, un autocar, un autobus, un minibus, un véhicule utilitaire (camionnette, jeep, pick-up,...), une voiture, voiture-mixte, une motocyclette,... organisé par l'employeur ou par un groupe d'employeurs, le cas échéant, à l'intervention d'une société de transport de personnes.

Le **covoiturage** qui consiste à rassembler dans une seule et même voiture quelques personnes, pour effectuer les trajets entre domicile et le lieu de travail, est également visé.

Les véhicules utilisés peuvent être la propriété de l'entreprise ou d'un groupe d'entreprises, ou faire l'objet d'un contrat de location, leasing,... par lesdites entreprises ou encore, appartenir à un travailleur, voire même un tiers.

Le covoiturage n'est susceptible d'être considéré comme un transport collectif organisé **que dans la mesure où le trajet est effectué par deux travailleurs au moins**.

En cas de covoiturage, le déplacement qui excède le trajet normal, suite à un détour occasionné pour la prise en charge d'un travailleur passager est, dans le chef du travailleur conducteur du véhicule, **assimilé à un déplacement de service pour compte de l'employeur**.

Il faut que le transport collectif soit **organisé par l'employeur** ou par un groupe d'employeurs.

Cela implique que celui-ci, d'une part, fixe les règles et gère les modalités d'utilisation du transport collectif et, d'autre part, supervise l'utilisation par les travailleurs.

#### 2.1.4.4.2. Limites

##### (1) Transport public en commun

Le paiement ou le remboursement par l'employeur des frais de transport public en commun du travailleur est **totalemment exonéré**.

##### (2) Transport collectif organise

L'indemnité payée par l'employeur est exonérée dans le chef du travailleur, à concurrence d'un **montant maximum égal au prix d'un abonnement première classe en train** pour une distance équivalente à celle parcourue avec ce transport collectif.

Il s'agit de la distance normale par la route entre le lieu de départ et de destination du travailleur.

Pour déterminer le prix d'un abonnement de première classe en train, il a été décidé de se référer au tarif le plus avantageux pour le contribuable, à savoir, celui des cartes train fixé par semaine pour le transport en première classe. [référence au « Recueil officiel des tarifs » publié chaque année par la SNCB]

Pour des raisons pratiques, on retiendra, pour l'année, un nombre de cartes train qui sera déterminé en divisant le nombre de jours d'utilisation du transport collectif organisé par 5 (ce chiffre correspond à une semaine de 5 jours de travail) et ce, quel que soit le régime du temps de travail<sup>5</sup>.

Lorsque le déplacement domicile-lieu de travail est réalisé au moyen d'un **véhicule mis à disposition d'un travailleur par l'employeur**, gratuitement ou à des conditions avantageuses, l'avantage qui en résulte constitue, pour ce travailleur, un avantage de toute nature imposable en principe **mais assimilé à une indemnité pour frais de déplacement du domicile au lieu de travail** [c.à.d. susceptible de bénéficier de l'exonération de la première tranche de 170,00 € pour la partie du déplacement effectué seul par le bénéficiaire du véhicule de société].

L'avantage qui résulte pour le travailleur de l'utilisation du véhicule mis à disposition par son employeur pour ses déplacements du domicile au lieu de travail, **dans la mesure où il est affecté au transport collectif organisé**, est **totalemment exonéré (sans aucune limite)**<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> voy. les exemples ci-après

Le trajet effectué seul par un travailleur est considéré comme un **déplacement en autre moyen de transport**, mais uniquement dans la mesure où il n'excède pas le trajet normal de celui-ci entre son domicile et son lieu de travail.

Dans un tel cas, l'administration a précisé que l'avantage afférent à la partie des déplacements domicile-lieu de travail que le travailleur effectue **seul** (avant d'avoir embarqué ses collègues et après les avoir déposés) peut également être **totalement exonéré**, mais seulement aux 4 conditions cumulatives suivantes :

- le transport collectif est organisé par son employeur (ou par un groupe d'employeurs) ;
- il est désigné par son employeur (ou par un groupe d'employeurs) pour conduire le véhicule ;
- un règlement précise expressément que le véhicule doit exclusivement être utilisé dans le cadre professionnel ;
- le véhicule est exclusivement affecté à ce transport collectif.

[circulaire administrative du 23/8/2005]

L'exonération ne pourra toutefois être accordée que si les frais professionnels du travailleur sont fixés forfaitairement conformément à l'article 51 CIR/92.

D'autre part, dans le but d'éviter certains abus en matière de TCO, l'Administration invite (depuis les revenus de l'année 2003) les employeurs concernés à joindre une copie de chaque **convention individuelle** au relevé récapitulatif 325 que ces employeurs doivent déposer chaque année auprès du Centre de documentation – Précompte professionnel compétent.

Devront être jointes au relevé récapitulatif 325, toutes les conventions conclues individuellement par l'employeur avec chaque travailleur utilisateur du TCO, **pour autant que celui-ci soit réalisé au moyen d'un véhicule mis à disposition par l'employeur** autre qu'un autocar, un autobus, ou un minibus<sup>6</sup>.

### **(3) Autres transports** [à l'exception du vélo]

Le montant maximum de l'exonération s'élève à **170,00 EUR** (exercice d'imposition 2009).

A partir de l'**exercice d'imposition 2010**, le montant de cette exonération est majoré à **350 EUR**. [Loi-programme du 22/12/2008].

---

<sup>6</sup> voy. circulaire AFER 20/2002, Addendum du 13 décembre 2002

### **2.1.4.4.3. Combinaison des modes de transport**

Le travailleur peut **cumuler** les exonérations spécifiques en fonction des modes de transport utilisés (par exemple en voiture du domicile à la gare, voyage en train et transport collectif pour le trajet de la gare à l'entreprise), pour effectuer les déplacements entre le domicile et le lieu de travail.

Par contre, en ce qui concerne les déplacements effectués en bicyclette, l'exonération prévue à l'article 38, al 1, 9° CIR/92 examinée ici, ne peut pas, en vertu des dispositions de l'article 38, al 2 CIR/92, être cumulée **pour le même trajet** (ou partie de trajet) avec l'exonération de l'indemnité kilométrique spécifique de 0,15 EUR allouée en vertu de l'article 38, al 1, 14° CIR/92.

#### Exemple

*Un travailleur se rend à vélo de son domicile à la gare (5 kms) pour y prendre le train (avec abonnement) en vue de rejoindre son lieu de travail (210 jours de prestations) :*

- *L'employeur intervient pour les déplacements en vélo à raison de 0,25 €/km, ce qui revient à une intervention de  $0,25 \times (5 \text{ km} \times 2) \times 210 \text{ jours} = 525 \text{ €}$  sur l'année.*
- *Pour le trajet effectué en train, il intervient également dans le coût de l'abonnement à concurrence de 385 €.*

*→ TOTAL DE L'INTERVENTION : 910 €.*

*Il sera accordé au travailleur les exonérations suivantes :*

- (a) Trajet vélo :  $0,15 \text{ €} \times (5 \text{ km} \times 2) \times 210 \text{ jours}$ , soit 315 € ;*
- (b) Trajet train : 385 €.*

*→ TOTAL DE L'EXONERATION : 700 €*

*En conclusion, le travailleur sera imposé sur  $(525 \text{ €} + 385 \text{ €}) - 700 \text{ €} = 210 \text{ €}$  (à titre de rémunérations).*

### **REMARQUE**

L'exonération vélo de l'article 38 § 1, 14° CIR s'applique **uniquement** aux indemnités kilométriques **spécifiquement et expressément** accordées pour l'utilisation réelle du vélo pour le trajet domicile-travail.

Les indemnités octroyées sur une base forfaitaire n'entrent pas en ligne de compte pour l'exonération [QP n°566 du 16 janvier 2001, Schalck]

Exemple :

*Un contribuable se rend chaque jour (220 jours) à vélo au travail (distance aller 12 km) et reçoit pour cela une indemnité mensuelle forfaitaire de 70 EUR.*

Déclaration :

- *code (1254) : 840 EUR [12 X 70 EUR]*
- *code [1255] 170 EUR [exonération de l'article 38 § 1, 9° CIR]*

Lorsque l'employeur accorde à son travailleur une **indemnité se rapportant globalement et indistinctement** aux déplacements du domicile au lieu de travail, il y a lieu de respecter un ordre dans l'attribution des exonérations :

- appliquer d'abord l'exonération d'un montant maximum de 170 EUR ;
- et ensuite, le cas échéant, appliquer l'exonération à concurrence des frais de transport public en commun ;
- et enfin, le solde non encore exonéré est le cas échéant censé se rapporter au transport collectif organisé, et est exonéré dans la mesure où il n'excède pas le prix de l'abonnement première classe en train.

[Pour des précisions complémentaires, voy. la circulaire AFER n° 20/2002]

### EXEMPLE 1

Un travailleur effectue pendant toute l'année 2008 le même trajet entre son domicile et son lieu de travail.

Il se déplace 220 jours sur l'année.

Son trajet se décompose de la manière suivante :

- du domicile à la gare, au moyen de sa propre voiture ;
- de la gare à un point de ralliement, en train ;
- du point de ralliement au lieu de travail, au moyen d'un transport collectif organisé (20 km).

Son employeur lui rembourse totalement son abonnement de train à savoir 500 EUR et lui alloue une indemnité de 1.000 EUR en remboursement de ses frais effectifs de déplacements effectués avec sa voiture ainsi qu'une indemnité de 900 EUR pour l'utilisation du transport collectif organisé (TCO).

La carte train liere classe pour une semaine et relative à une distance 20 km coûte 31,00 EUR.

Le travailleur ne postule pas la déduction de ses frais professionnels réels.

#### Traitement fiscal

##### (1) Trajet domicile - gare

exonéré : 170 EUR

imposable : 830 EUR (1.000 – 170)

##### (2) Trajet en train

exonéré : 500 EUR

imposable : 0 EUR

##### (3) Trajet en TCO

$220 \text{ (nombre de jours d'utilisation)}/5 = 44 \text{ semaines}$

limite :  $31,00 \text{ EUR} \times 44 = 1.364 \text{ EUR}$

exonéré : 900 EUR

imposable : 0 EUR

#### Déclaration :

(1254) 2.400 EUR

(1255) 1.570 EUR



## EXEMPLE 2

Mêmes données que l'exemple 1 sauf que l'employeur octroie à son travailleur, globalement et sans aucune distinction pour le mode de transport utilisé, une indemnité pour ses déplacements du domicile au lieu de travail d'un montant de 2.400 EUR..

### Traitement fiscal

Du montant de 2.400 EUR, il y a lieu de déduire tout d'abord, 170 EUR pour les frais relatifs au trajet domicile-gare et ensuite 500 EUR pour l'abonnement de train.

Le solde (1.730 EUR) est censé se rapporter au trajet en TCO.

Limite : 1.364 EUR (voir détail exemple 1)

Exonéré : 1.364 EUR

Imposable : 366 EUR (1.730 – 1.364)

### Déclaration :

(1254) 2.400 EUR

(1255) 2.034 EUR

## EXEMPLE 3

Entre le 1/1 et le 30/6 de l'année 2008, Pierre utilise sa propre voiture pour effectuer ses déplacements du domicile au lieu de travail dans le cadre d'un covoiturage organisé par l'employeur et en compagnie de Pol et Jacques.

Pierre reçoit de son employeur une indemnité globale de 5.000 EUR pour tous ses déplacements entre son domicile et son lieu de travail.

Le lieu fixe de travail se situe à Bruxelles.

Pierre habite à Liège ; il prend en charge Pol à Waremme et Jacques à Tervueren.

Ils effectuent ce covoiturage à raison de 110 jours sur l'année.

Le trajet normal de Pierre entre son domicile et son lieu de travail est de 200 km (100 km X 2) par jour.

La distance du déplacement journalier effectif de Pierre entre son domicile (Liège) et son lieu de travail (Bruxelles) est de 210 km (105 km X 2).

La distance quotidienne normale du covoiturage (au moins 2 personnes), à savoir celle entre Waremme et Bruxelles est de 160 km (80 km X 2).

Le détour effectué pour réaliser le covoiturage représente 10 km (5 km X 2) par jour.

Pierre ne postule pas la déduction de ses frais professionnels réels.

## Traitement fiscal

### Dans le chef de Pierre

*L'indemnité de 5.000 EUR doit, tout d'abord, être répartie en fonction du déplacement de service, d'une part, et du déplacement domicile – lieu de travail, d'autre part.*

*- Déplacements de service :*

*5.000 EUR X 5/105 = 238,10 EUR*

*- Déplacements domicile – lieu de travail*

*5.000 EUR X 100/105 = 4.761,90 EUR*

*De cette indemnité, il y a lieu d'appliquer l'exonération à concurrence de 170 EUR qui se rapporte aux déplacements effectués seul en voiture.*

*Le solde, à savoir 4.591,90 EUR concerne les déplacements effectués en TCO.*

*La carte train liere classe pour une semaine et relative à une distance 80 km coûte 75 EUR.*

*110 (nombre de jours d'utilisation) / 5 = 22 semaines.*

*Limite 75 EUR X 22 = 1.650 EUR*

*Exonéré : 1.650 EUR*

*Le solde de l'indemnité, à savoir 2.941,90 EUR (4.591,90 – 1.650) est imposable.*

*Au niveau de la déclaration, il y a donc lieu de mentionner :*

*- code (1254) : 4.761,90 EUR*

*- code (1255) : 1.820,00 EUR*

### Dans le chef de Pol et Jacques

*Pour Pol et Jacques, l'avantage qui découle du covoiturage organisé par l'employeur constitue un **avantage social exonéré**.*

## **2.1.4.6. Régime fiscal des remboursements de dépenses propres à l'employeur**

### **2.1.4.6.1. Principe**

Ne sont pas non plus imposables les **remboursements de frais propres à l'employeur**.  
(art. 31, al. 1, 1° CIR/92)

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

- 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 dès lors des frais professionnels pour l'employeur, alors qu'ils restent fiscalement neutres (non imposables) pour le travailleur.

Deux possibilités peuvent se présenter :

- ou bien l'employeur rembourse les frais sur la base de pièces justificatives (factures, tickets de caisse, souches T.V.A.,...);
- ou bien ces frais sont remboursés au moyen d'indemnités forfaitaires.

#### **(A) Frais réels**

==> Il existe une **présomption légale de non-imposition** dans le chef des travailleurs.

C'est à l'Administration qu'il incombe de prouver que les montants litigieux ont la nature de rémunérations déguisées.

La Cour de Cassation a d'ailleurs rappelé que l'administration doit prouver (par tous les moyens de droit commun, notamment par des présomptions de fait) que les indemnités octroyées sont entièrement ou partiellement des rémunérations (cachées).  
[Cassation, 14/1/2002 et 2/2/2004]

La jurisprudence se montre parfois très exigeante dans la démonstration de cette preuve.

En effet, même le fait que ni l'employeur, ni le contribuable ne peuvent fournir les justificatifs nécessaires **ne suffit pas en soi** pour que le fisc puisse en déduire qu'il s'agit de rémunérations cachées [Bruxelles, 29/5/1998 ; Anvers, 11/1/2000 et 15/2/2000 ; Gand, 11/5/2000 et 1/2/2001]

Il a également été jugé que si l'Administration accepte la déduction d'une indemnité en tant que « *frais professionnels propres à la société* » et pas en tant que « *rémunération* », cette qualification s'applique également au salarié qui en bénéficie [Bruxelles, 19/3/2003]

Mais, lorsque cette preuve a été fournie, les indemnités doivent être considérées comme des rémunérations imposables.

### **(B) Indemnités forfaitaires**

==> L'employeur peut attribuer des indemnités forfaitaires en remboursement de frais qui lui sont propres.

Ces indemnités forfaitaires ne perdent pas leur caractère non imposable lorsque leur montant est déterminé conformément à certaines normes qui sont le résultat d'observations et d'enquêtes répétées (**normes sérieuses**).

Il a été jugé que lorsque l'administration avait démontré le « *caractère injustifié et déraisonnable de l'indemnité forfaitaire* », cela constituait une preuve suffisante.

Dans le cas d'espèce, il s'agissait d'indemnités mensuelles forfaitaires qui étaient trop vagues dans la comptabilité et pour lesquelles il n'était pas précisé à quoi elles avaient servi.

L'indemnité est dès lors une rémunération cachée.

[Anvers, 15/2/2000]

Pour les indemnités forfaitaires non déterminées conformément à des normes sérieuses et concordantes, l'administration considère qu'il existe une présomption d'imposabilité dans le chef du travailleur.

Cette thèse est cependant contestée par une partie de la jurisprudence [Anvers, 2/3/1993 et 12/10/1999 ; Gand, 13/4/2000]

Toutefois, ce dernier a toujours la possibilité de démontrer que les indemnités ont effectivement servi à payer des frais propres à l'employeur (Q.P. n°555, BOURGIGNON, 6 septembre 1996).

Les indemnités forfaitaires suivantes sont admises par l'Administration en tant que remboursement de frais réels.

### **2.1.4.6.2. Analyse de différents remboursements de dépenses propres à l'employeur**

#### **(A) 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, pour autant que le nombre de kilomètres par an ne soit pas "*anormalement élevé*", à savoir 24.000 Kms par an.

Depuis le 1/9/2000, cette indemnité kilométrique est fixée à un montant fixe par kilomètre de 10 BEF et ce, quelle que soit la cylindrée du véhicule utilisé [A.R. du 20/7/2000]

Ce montant indexé est de :

- 0,2940 EUR (du 1/7/2007 au 30/6/2008)
- 0,3169 EUR (du 1/7/2008 au 30/6/2009)
- 0,3026 EUR (du 1/7/2009 au 30/6/2010)

L'Administration a précisé dans une circulaire du 18/9/2001 que les indemnités octroyées pour l'utilisation d'une voiture, motocyclette ou d'un cyclomoteur, pour les déplacements de service, peuvent être considérées comme un remboursement de dépenses propres à l'employeur dans la mesure où elles n'excèdent pas ces indemnités.

Au-delà de ce montant ou du nombre de kilomètres (24.000), le contribuable devra en principe apporter la preuve que le montant accordé constitue réellement un remboursement de frais de voiture qu'il a exposé pour son employeur.

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

Les Cours et Tribunaux ne reconnaissent pas toujours la légalité de cette position administrative.

Ainsi, la Cour d'Appel de Gand<sup>7</sup> a considéré que le simple fait que le contribuable et son employeur ne peuvent pas produire d'éléments de preuve permettant à l'Administration de vérifier la réalité de dépenses propres à l'employeur, ne permet pas de conclure que la présomption de non imposabilité a été renversée et que les sommes perçues constituent des rémunérations déguisées dans le chef du contribuable. En l'espèce, il avait été attribué au contribuable un montant forfaitaire par kilomètre parcouru, tenant compte d'un grand nombre de déplacements effectués.

L'Administration, selon la Cour, ne démontre pas que ces montants forfaitaires n'auraient pas été déterminés de façon raisonnable.

Puisqu'elle ne prouve donc pas qu'il s'agirait de rémunérations déguisées, la présomption de non imposabilité de frais propres à l'employeur reste d'application.

La Cour ne reconnaît pas ainsi la règle administrative qui veut que lorsqu'il s'agit d'indemnités kilométriques pour plus de 24.000 kms par an, il est toujours nécessaire de produire des preuves.

Le Ministre a lui même précisé que lorsqu'une indemnité kilométrique plus élevée que celle octroyée aux agents de l'Etat était accordée (10 BEF à indexer), la quotité qui excède ces 10 BEF (à indexer) était imposable, **à moins** que le contribuable démontre au moyen de normes sérieuses, que l'indemnité kilométrique plus élevée qui est octroyée corresponde au coût moyen par kilomètre<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Gand, 11/5/2000 + dans le même sens, Gand 29 janvier 2002

<sup>8</sup> Q.P. n° 954 du 8/12/2000 de Mme De Schamphelaere ; Q.R., Sénat, sess. 2000-2001, n° 2-34, p 1677

## **(B) 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.

Le système actuellement en vigueur a été introduit avec effet au 26/9/2002 par l'A.R. du 5/9/2002 portant réforme de la carrière de certains agents des administrations de l'Etat (M.B. du 26/9/2002).

La dernière indexation s'applique à partir du 1<sup>er</sup> octobre 2008.

## **(C) 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* ».

Cette liste (dernière version, reprise dans une circulaire AFER 32/2008 du 22/9/2008) reprend les indemnités qui sont octroyées par le Service Public Fédéral à ses fonctionnaires lorsque ceux-ci sont envoyés en mission de courte durée à l'étranger.

Ces indemnités forfaitaires varient en fonction du pays visité.

[voy. aussi quelques précisions dans circulaire AFER 17/2006 du 11/5/2006 et 32/2008 du 22/9/2008]

## **(D) Stewards dans un club de football**

--> Les indemnités que les clubs de football de première division nationale ou la Fédération Royale Belge de Football octroient aux stewards qui contribuent à la sécurité dans les stades, sont considérées par l'Administration, jusqu'à concurrence d'un montant de 29,05 EUR (Ex. 2009) par rencontre, comme des indemnités en remboursement de frais propres à l'employeur.

La quotité qui excède le plafond de 29,05 EUR (Ex. 2009) constitue une rémunération imposable.

→ Concernant les diverses indemnités octroyées pour travail bénévole dans le secteur social et culturel attribuées par un club, une fédération, une association, une institution ou une autorité, il y a lieu de consulter une **circulaire administrative « générale » du 5 mars 1999** qui généralise différents régimes existants tant dans le domaine du sport que dans le secteur socio-culturel<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> voy. aussi en complément à la circulaire précitée, la CIR/92c. AFER 8/2003 du 17 avril 2003

### **(E) Indemnité pour la garde d'un chien agréé**

Un arrêté ministériel octroie une indemnité forfaitaire aux membres du personnel de l'Administration des douanes et accises pour la garde d'un chien agréé.

Dans la lutte contre l'augmentation croissante du trafic de drogue, certains agents de l'Administration des douanes et accises désignés à cet effet se sont vus confier au mois de janvier 2002 des chiens agréés.

Comme les agents ont supporté eux-mêmes tous les frais liés à la garde de ces chiens agréés depuis la date de leur prise en charge, le ministre a décidé de les indemniser.

Une indemnité mensuelle forfaitaire est par conséquent allouée auxdits agents qui, sur décision du chef d'administration ou de son délégué, sont astreints à la garde à domicile d'un chien agréé en dehors des périodes pendant lesquelles ils effectuent des prestations de services avec ce chien.

Cette indemnité forfaitaire couvre tous les frais, tant en dehors que pendant les prestations de services, à l'exception des frais suivants :

- les frais d'achat du chien et du chenil ;
- les frais relatifs à la formation et au recyclage du chien ;
- les frais vétérinaires et médicaux concernant le chien.

Cette indemnité mensuelle s'élève à 75 € (montant à indexer).

Le montant indexé est de :

- 97,02 EUR : période du 1/1/2002 au 30/6/2003 ;
- 98,96 EUR : à partir du 1/7/2003.

[Arrêté ministériel du 9 septembre 2002, MB 25/9/2002, applicable avec effet rétroactif au 1/1/2002]

Pour les autres indemnités forfaitaires en remboursement de frais propres à l'employeur, il existe une **présomption d'imposabilité** dans le chef du travailleur.

Ce dernier a néanmoins la possibilité de prouver que l'indemnité perçue a réellement été affectée à la couverture de frais propres à l'employeur.

De même, la jurisprudence considère que l'Administration ne peut pas renverser la présomption de non imposabilité de la simple constatation que l'employeur et l'employé négligent de présenter les éléments nécessaires de preuves qui donnent à l'Administration la possibilité de vérifier la réalité des frais remboursés.

[Anvers, 2 mars 1993, 3 et 24 octobre 1994 ; Gand, 6 avril 1995]

Dans le même sens, la Cour d'Appel de Bruxelles (arrêt du 22 mai 1998) décida qu'on ne pouvait présumer, du seul fait de la nature forfaitaire du remboursement des frais propres de la société, que ce remboursement était en réalité un revenu professionnel imposable.

Suivant la Cour, la nature réelle ou fictive des frais propres pouvait déjà être démontrée sans grandes difficultés par la présentation de pièces relatives au nombre de kilomètres parcourus par le contribuable pour la société.

En s'appuyant sur le seul caractère forfaitaire des remboursements contestés, l'Administration ne peut pas reporter la charge de la preuve au contribuable.

**\*\* Remarque :**

Dans une circulaire du 6/1/1998, l'Administration indique que les **frais de garde d'enfants** doivent être considérés comme des frais incombant au travailleur.

Par conséquent, les sommes versées par l'employeur à un travailleur à titre d'intervention dans les frais de garde (de jour ou de nuit) de ses enfants, constituent, dans le chef du travailleur, des rémunérations imposables.



### **2.1.5. CARACTERE IMPOSABLE**

Le caractère imposable d'une rémunération naît au moment de la **PERCEPTION** (c.à.d. de la **mise à disposition**).

Ainsi, une rémunération non perçue effectivement n'est pas taxable, sauf si le bénéficiaire a permis au débiteur de retarder le paiement effectif.

Il a ainsi été jugé que la comptabilisation par l'employeur n'est pas une mise à disposition effective (Liège, 22/12/1982).

## **2.2. LES REMUNERATIONS PROPREMENT DITES**

[Codes (1250) et (2250)]

Il s'agit notamment :

- Traitements ou salaires normaux fixés par année, par mois, par quinzaine, par semaine, par journée, par heure ou autrement.

- Rémunérations consistant en pourboires

Les personnes qui sont rémunérées totalement, principalement ou accessoirement au pourboire (garçons de café, ouvreuses de cinéma, chauffeurs de taxis...) sont tenus de déclarer le montant brut perçu.

Le montant brut imposable (y compris les ATN, mais à l'exclusion du pécule de vacances et autres avantages exceptionnels) ne peut cependant jamais être inférieur aux rémunérations forfaitaires qui ont servi de base pour le calcul des cotisations ONSS.

- Rémunérations supplémentaires pour fonctions spéciales, primes de fin d'année...

- Indemnités de foyer, de résidence, allocations occasionnelles, allocations pour travaux extraordinaires...

- Pécule de vacances

Le pécule de vacances "employés" est payé par l'employeur, et est compris dans le montant figurant en "250" sur la fiche 281.10 établie par l'employeur.

Le pécule de vacances "ouvriers" n'est pas payé par l'employeur; il n'est donc pas repris sur la fiche 281.10 établie par celui-ci.

Le pécule de vacances "ouvriers" est payé par l'O.N.V.A. qui établit une fiche propre.

Le montant du pécule est bien entendu à déclarer par le contribuable pour son montant brut.

- Compléments aux allocations de naissances et allocations familiales légales octroyés par l'employeur à son personnel.

- Jetons de présence octroyés aux membres des députations permanentes, au magistrats, fonctionnaires et agents des services publics et aux autres personnes siégeant dans des commissions quelconques.

- Pr.P. non retenu.

- Timbres de fidélité (9 % des rémunérations imposables reprises sous le code « 250 » de la fiche 281.10) accordés aux travailleurs dans les secteurs du bois et de la construction.  
Soit ces « *timbres fidélité* » sont inclus dans le montant repris au code (250) de la fiche 281.10 : dans ce cas, il y est fait mentionné : « *Contre-valeur des timbres fidélité incluse dans le montant de la rémunération* ».  
Soit ceux-ci ne sont pas inclus dans la rémunération mentionnée : dans ce cas la mention suivante doit figurer sur la fiche : « *A ajouter : 9% des rémunérations (timbres fidélité)* ».

Remarque : Indépendamment du montant des timbres de fidélité reçus, il faut toujours mentionner les timbres de fidélité **calculés forfaitairement** dans la déclaration.

[voy. aussi infra, « Timbres Intempéries », représentant 2 % du montant repris au code « 250 » de la fiche 281.10 ou 281.18, à déclarer en « *Autres revenus de remplacement – code (271)* ».

Les timbres de fidélité représentent la « récompense » pour le nombre de jours effectivement prestés par l'ouvrier.

[Pour plus de détails, voy. circulaire AFER 14/2007 du 23/4/2007].

- Indemnités de mobilité : la partie imposable de l'indemnité de mobilité octroyée aux travailleurs dans des secteurs ou des branches sans lieu de travail fixe (par exemple, les ouvriers du bâtiment) doit aussi être mentionnée en code (250). La partie exonérée est censée correspondre aux « frais propres de l'employeur » et est d'ailleurs mentionnée à la rubrique 22b de la fiche 281.10.
- Salaire garanti à charge de l'employeur durant une période d'incapacité de travail (pour l'examen du régime d'indemnisation en cas d'incapacité de travail, voir infra).
- Primes d'assurance qu'un employeur a, en exécution de contrats conclus par lui ou à son intervention ou même sans son intervention, versées définitivement au profit purement individuel de certains membres de son personnel (assurance incendie, assurance responsabilité civile ou familiale, assurance auto,...).
- Allocations sociales, octroyées en raison de l'affiliation des bénéficiaires à une organisation syndicale (prime syndicale).
- Indemnités allouées par l'Office national de l'Emploi aux chômeurs mis au travail par les pouvoirs ou établissements publics; en effet, ces indemnités constituent la rémunération, au taux normal, du travail fourni par les bénéficiaires et non plus l'allocation de chômage proprement dite;
- Rémunérations octroyées aux handicapés occupés dans les ateliers protégés.
- Complément de traitement que les membres du personnel du secteur public reçoivent s'ils optent volontairement pour la semaine de 4 jours ;

## PARTICULARITES

### **(1) Heures supplémentaires qui donnent droit à un sursalaire** [article 154bis CIR]

La loi du 3/7/2005 a instauré une **réduction d'impôt** en faveur des travailleurs salariés qui ont presté, pendant la période imposable, un **travail supplémentaire** qui donne droit à un **sursalaire**.

Le sursalaire peut avoir été payé ou octroyé ou encore converti en repos compensatoire, et indépendamment du moment où le sursalaire a été payé ou du moment où le repos compensatoire a été pris.

Les parties d'heures supplémentaires doivent être exprimées en décimales.

Les centièmes sont arrondis selon que le chiffre des millièmes dépasse 5 ou pas [*3 heures supplémentaires et 20 minutes = 3,33 et 6 heures supplémentaires et 40 minutes = 6,66 arrondi à 6,67*]

La réduction d'impôt est égale à **66,81 ou 57,75 %** de la somme des montants ayant servi de base de calcul du sursalaire relatif aux heures de travail supplémentaire que le travailleur a prestées durant la période imposable.

Lorsque les heures de travail supplémentaire prestées excèdent 65 heures, cette somme n'est prise en compte qu'à concurrence d'une quotité déterminée par le rapport entre, d'une part, 65 heures et, d'autre part, le total des heures de travail supplémentaire prestées.

Toutefois, la réduction d'impôt ne peut pas excéder l'impôt afférent aux rémunérations nettes imposables comprises dans les revenus professionnels nets imposables.

Le nombre total d'heures supplémentaires prestées à renseigner dans la déclaration (et sur la fiche 281.10) ne peut toutefois pas et en aucun cas être limité aux 65 premières heures.

**Evolution** : Le nombre d'heures supplémentaires par travailleur sera porté à 100 heures (à partir du 1/1/2009 – exercice 2010) et à 130 heures (à partir du 1/1/2010 – exercice 2011)

Le taux de la réduction d'impôt s'élève donc à 66,81 % ou 57,75% du montant brut de la rémunération ayant servi de base au calcul du sursalaire.

- **66,81 %** pour une heure prestée à laquelle s'applique un sursalaire légal de 20 % ;
- **57,75 %** pour une heure prestée à laquelle s'applique un sursalaire légal de 50 ou 100 %.

Au niveau déclaration, sont concernées les rubriques :

- **(246)** : nombre total d'heures de travail supplémentaires effectivement prestées ;
- **(233)** : base de calcul du sursalaire relatif aux heures supplémentaires donnant droit à une réduction d'impôt de 66,81 % ;  
Il s'agit donc du montant brut **avant** déduction des cotisations sociales et **non compris** le supplément salarial au sens propre.
- **(234)** : base de calcul du sursalaire relatif aux heures supplémentaires donnant droit à une réduction d'impôt de 57,75 %.

### Exemple 1

*Un salarié a presté 5 heures supplémentaires chaque mois en 2008 [60 sur l'année].  
Pour cela, il reçoit 900 EUR + un sursalaire pour le travail supplémentaire de 50%.  
Au total, il reçoit donc 1.350 EUR.*

*La réduction d'impôt est toutefois calculée sur la rémunération de base de 900 EUR.  
Le sursalaire de 450 EUR n'est pas inclus dans le calcul.*

*Déclaration :      code [1246] : 60,00  
                             code [1234] : 900 EUR*

*La réduction d'impôt s'élève à **519,75 EUR** [900 EUR X 57,75%]*

### Exemple 2

*Un travailleur a presté en 2008, 85 heures supplémentaires.  
Pour les 85 heures supplémentaires (hors sursalaire de 100%), il reçoit 1.300 EUR.*

*Déclaration :      code [1246] : 85,00  
                             Code [1234] : 1.300 EUR*

*La base de calcul de la réduction d'impôt s'élève à 1.300 EUR X 65/85 = 994,12 EUR.*

*La réduction d'impôt s'élève à 994,12 EUR X 57,75% = **574,10 EUR**.*

## **(2) Personnel du secteur public sans contrat de travail**

### **[Code (290) – oui – Déclaration]**

La loi-programme du 27/12/2004 a instauré un « *bonus à l'emploi* » pour la réduction des cotisations personnelles de sécurité sociale des travailleurs salariés ayant un bas salaire dans le même temps que le crédit d'impôt pour les bas revenus d'activité a été abrogé pour tous les travailleurs.

Cependant, le bonus à l'emploi n'est attribué qu'aux personnes qui sont assujetties à l'ensemble des branches de la sécurité sociale des travailleurs.

C'est pourquoi certains groupes de travailleurs sont exclus du bonus à l'emploi (fonctionnaires statutaires).

Pour que ces fonctionnaires statutaires ne soient pas lésés, il a été décidé de maintenir pour eux le « *crédit d'impôt pour les bas revenus* » de l'article **289ter § 1, alinéa 2, 2° CIR**, de telle sorte que les travailleurs du secteur public qui ne sont pas engagés en vertu d'un contrat de travail, c.à.d. les statutaires, les stagiaires et les temporaires, bénéficient du crédit d'impôt.

A condition que le revenu d'activité s'élève à minimum 4.320 EUR pour l'exercice 2009 [4.510 EUR pour l'exercice 2010] et que le revenu ne dépasse pas 18.730 EUR pour l'exercice 2009 [19.580 EUR pour l'exercice 2010], le contribuable a droit à un **crédit d'impôt de (maximum) 580 EUR** [610 EUR pour l'exercice 2010].

Ce crédit d'impôt est imputé à l'IPP dû et un éventuel solde non imputable est remboursé.

[Pour plus de détail sur les modalités de calcul, voy. l'article 289ter CIR]

**(3). INDEMNITES COMPLEMENTAIRES PAYEES PAR UN ANCIEN EMPLOYEUR EN VERTU D'UNE C.C.T. OU D'UNE CONVENTION INDIVIDUELLE**

[codes 1292-1293-1296-1294-1295-1297-1298// 2292-2293-2296-2294-2295-2297-2298]

**[Article 31bis CIR]**

Il s'agit des indemnités payées par cet employeur à ses anciens salariés qui ont atteint l'âge de **50 ans**, en plus de leur prépension, ou à un ancien travailleur qui bénéficie d'allocations de chômage comme chômeur complet ou qui aurait pu en bénéficier s'il n'avait pas repris le travail chez un autre employeur ou en tant qu'indépendant, et en distinguant selon que les indemnités complémentaires en question sont payées en exécution d'une C.C.T. ou d'une convention individuelle qui prévoit ou non explicitement l'obligation de poursuivre le paiement des indemnités en cas de reprise du travail.

On distingue ainsi dans la déclaration :

**(A) En regard des codes (1292-2292) :**

- les indemnités ordinaires payées en exécution d'une convention **sans clause de non-continuation** du paiement en cas de reprise du travail [autrement dit qui ne précise pas de manière explicite que le paiement des indemnités est interrompu en cas de reprise du travail] + les arriérés de telles indemnités [codes 1293-2293].
- Ces indemnités figurent sur une **fiche 281.18** qui a été délivrée par l'ancien employeur.

**(B) En regard des codes (1294-2294) :**

- les indemnités ordinaires payées en exécution d'une convention **avec une clause de non-continuation** du paiement en cas de reprise du travail, c.à.d. qui précise de manière explicite que le paiement des indemnités est interrompu en cas de reprise du travail + les arriérés de telles indemnités [codes 1295-2295].
- Ces indemnités figurent sur la **fiche 281.18** délivrée par l'ancien employeur.

→ Dans l'hypothèse envisagée en (A) [codes 1292-2292], il convient de mentionner **en regard des codes 1296-2296 le total des salaires reçus par les nouveaux employeurs** [c.à.d. ce qui est déclaré en codes (250) + (249) (248) + (254) – (255)., si après le licenciement par l'ancien employeur, le contribuable a repris le travail chez un ou plusieurs nouveaux employeurs.

→ Dans l'hypothèse envisagée en (B) [codes 1294-2294], il convient d'indiquer par **OUI** ou par **NON** *si le contribuable a repris le travail chez un nouvel employeur ou en tant qu'indépendant après son licenciement par son ancien employeur, mais avant le 1/1/2009.* [Codes 1297/2297 – 1298/2298]

Commentaire : Ce régime excessivement complexe est consécutif à l'immixtion du droit social dans le droit fiscal.

Le droit fiscal connaissait un régime particulier et simple applicable à tous les revenus de remplacement.

Les nuances sociales, résultant d'accords interprofessionnels, sont complexes et le fiscal s'en ressent.

L'intention du législateur était de soumettre une catégorie bien définie d'indemnités complémentaires à un traitement fiscal moins avantageux en les qualifiant de salaires [article 31bis CIR t.q. inséré par la loi du 23/12/2005].

Or, il s'est avéré que les indemnités complémentaires qualifiées de salaires sont soumises à un régime plus avantageux par l'importance de la déduction de frais professionnels forfaitaires par rapport à la perte limitée de la réduction d'impôt applicable aux revenus de remplacement.

Etant donné que ce problème se pose durant la période qui précède la reprise du travail et que l'intention de remettre les personnes au travail risque de ne pas aboutir, le législateur a adopté un nouvel article 31bis CIR par une loi du 27/12/2006.

La qualification en salaires de certaines indemnités complémentaires visées à l'article 31bis est **supprimée**, ce qui signifie que ces indemnités sont à nouveau qualifiées de **revenus de remplacement**.

Cette catégorie spécifique d'indemnités complémentaires n'entre pas, durant la période qui précède la reprise du travail, en considération pour l'application de la réduction d'impôt afférente normalement aux revenus de remplacement.

**Après reprise du travail**, ce même groupe d'indemnités entrera en considération pour la réduction d'impôt pour revenus de remplacement, comme les autres revenus de remplacement, et donc en tenant compte, lors du calcul de cette réduction, du salaire obtenu chez le nouvel employeur ou du revenu obtenu issu d'une nouvelle activité professionnelle en tant qu'indépendant.



## **2.3. LES AVANTAGES DE TOUTE NATURE**

### **2.3.1. NOTIONS**

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 (art. 31, 2° CIR/92).

Il faut donc, et il suffit que ces avantages proviennent de, ou trouvent leur source dans l'exercice de l'activité professionnelle.

De plus, l'article 36 CIR/92 prévoit que :

- les avantages de toute nature qui sont obtenus autrement qu'en espèces sont comptés pour la **valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire**;
- dans les cas qu'il détermine, le Roi peut fixer des règles d'évaluation forfaitaire de ces avantages.

L'arrêté d'exécution du CIR/92 (art. 18 AR/CIR/92) fixe des **règles d'évaluation forfaitaire**) pour certains avantages consentis à titre gratuit, notamment les prêts sans intérêt ou à taux réduits, la disposition gratuite d'immeubles, l'utilisation à des fins privées de voitures de société...

Lorsque l'avantage n'est pas consenti à titre gratuit, l'avantage à prendre en considération est diminué de l'intervention du bénéficiaire de cet avantage.

La liste des A.T.N. est évidemment très longue.

Nous avons classé ceux-ci en 3 catégories :

- les avantages taxables selon une évaluation forfaitaire;
- les avantages taxables ne faisant pas l'objet d'une évaluation forfaitaire;
- les avantages non taxables.

## **2.3.2. LES A.T.N. TAXABLES SELON UNE EVALUATION FORFAITAIRE**

L'évaluation forfaitaire de ces avantages s'applique aussi bien aux salariés et appointés qu'aux dirigeants d'entreprise.

### **2.3.2.1. Prêts sans intérêt ou à un taux d'intérêt réduit**

L'avantage est calculé différemment selon qu'il s'agit :

- d'un prêt hypothécaire;
- d'un prêt non hypothécaire à terme convenu;
- d'un prêt non hypothécaire sans terme.

L'avantage est calculé sur base de la différence entre :

- **le taux de référence publié par A.R.;**
- **le taux dont le travailleur a bénéficié sans tenir compte des réductions éventuelles pour enfants à charge.**

#### **2.3.2.1.1. Prêts hypothécaires**

=> Taux de référence : celui de l'année de la conclusion du contrat.

Ce taux est fixé **une fois pour toute**.

Il varie selon que l'emprunt est garanti par une assurance vie mixte (ou non).

<b>Année</b>	<b>Ass.vie mixte</b>	<b>Autres</b>
1991	10,25	10,25
1992	9,25	8,25
1993	8,00	7,65
1994	7,25	7,10
1995	7,00	6,75
1996	6,50	6,50
1997	6,00	6,00
1998	5,75	5,75
1999	5,75	5,50
2000	5,75	6,50
2001	5,60	6,10
2002	5,75	5,60
2003	4,85	4,80
2004	4,95	4,60
2005	4,89	3,90
2006	4,94	4,30
2007	5,46	4,90
2008	5,58	5,40

L'avantage est censé obtenu :

- > lors de chaque remboursement de capital s'il y en a.  
Dans ce cas, l'A.T.N. se calcule sur le solde restant dû juste avant le remboursement.
- > S'il n'y a pas de remboursements échelonnés de capital (remboursement à la fin), l'ATN est calculé :
  - à chaque échéance d'intérêts (s'il y en a);
  - à la fin de chaque mois civil (s'il n'y a pas d'intérêt).
- >>> Dans ce cas, l'ATN se calcule sur le total du capital.

Exemple 1 :

*En 1995, un employé a contracté auprès de son employeur un emprunt hypothécaire avec assurance-vie mixte (le capital d'un montant de 75.000 EUR est remboursé en une fois à l'échéance en 2011).*

*A ce moment-là, l'employeur comptait un taux d'intérêt de 6 % à son personnel, mais il est accordé à l'employé en question une réduction pour enfants à charge de 1 %.*

*Le taux d'intérêt à prendre en considération est donc de 6 % étant donné que la réduction pour enfant doit être négligée.*

*Le taux de référence s'élève à 7,00 %.*

*A.T.N. pour l'exercice d'imposition 2009 :*

$$75.000 \times (7,00 \% - 6 \%) = 750,00 \text{ EUR. [codes 1250/2250]}$$

Exemple 2 :

Le 1/6/2002, un travailleur a contracté un emprunt hypothécaire sans intérêts de 120.000 EUR. remboursable en 10 ans à raison de 1.000 EUR. par mois (1ier remboursement : le 1/7/2002).

L'emprunt est garanti par une assurance-vie mixte.

>>> A.T.N. pour l'exercice d'imposition 2004 ?

++ Taux de référence : 5,75 %

++ Taux supporté : - 0,00 %

+++ Taux à prendre en compte: 5,75 %

>>> Solde restant dû au 1/1/2003 :

$120.000 - (6 \times 1.000) = 114.000 \text{ EUR.}$

DATE	CAPITAL RESTANT DU	A.T.N.
1/1	114.000	546,25 (114.000 x 5,75 % x 1/12)
1/2	113.000	541,46
1/3	112.000	536,67
1/4	111.000	531,88
1/5	110.000	527,08
1/6	109.000	522,29
1/7	108.000	517,50
1/8	107.000	512,71
1/9	106.000	507,92
1/10	105.000	503,13
1/11	104.000	498,33
1/12	103.000	493,54
<b>TOTAL A.T.N. :</b>		<b>6.238,76 EUR.</b>

### Exemple 3

Le 1/1/1993, un employeur a consenti à un de ses employés un prêt hypothécaire de 50.000 EUR pour une habitation [prêt à taux fixe avec charge dégressive].

Le taux qu'il applique normalement aux membres de son personnel est de 5 %, mais comme l'employé a des enfants à charge, le taux est ramené à 4 %.

Tous les 3 mois, l'employé effectue un remboursement de capital de 625 EUR.

La durée de l'hypothèque est de 20 ans.

En 2008, l'employé a remboursé 2.500 EUR [4 X 625 EUR] : échéances les 1/3, 1/6, 1/9, 1/12.

Il a payé 462,50 EUR d'intérêts.

#### ATN :

Taux de référence : 7,65 %

Taux contractuel à prendre en compte : 5 % [taux normal pour le personnel]

ATN calculé sur base de 2,65 % [7,65 – 5]

#### Pour l'année 2008 :

<u>Avt échéance du</u>	<u>solde en K</u>	<u>ATN</u>
1/3	12.500	$12.500 \times 2,65 \% \times 3/12 = 82,81 \text{ EUR}$
1/6	11.875	$11.875 \times 2,65\% \times 3/12 = 78,67 \text{ EUR}$
1/9	11.250	$11.250 \times 2,65\% \times 3/12 = 74,53 \text{ EUR}$
1/12	10.625	$10.625 \times 2,65\% \times 3/12 = 70,39 \text{ EUR}$

**ATN pour l'exercice d'imposition 2009 : 306,40 EUR [Code 1250]**

→ **Remarque : Renouvellement de la dette**

Vu la baisse des taux d'intérêts des dernières années sur le marché des emprunts hypothécaires, se pose la question du changement des emprunts « bon marché » que les membres du personnel avaient pu conclure auprès de leur employeur, par un nouvel emprunt.

Ce serait par exemple intéressant pour quelqu'un qui a contracté un emprunt en 1991 (taux de référence égal à 10,25 %) auprès de son employeur à un taux préférentiel, de pouvoir le remplacer par un nouvel emprunt (même chez son employeur).

La question fut posée au Ministre des Finances de savoir si ce remplacement nécessitait une nouvelle inscription hypothécaire.

A cela, il a répondu qu'il était possible que les parties, conformément à l'article 1278 du Code civil, aient expressément stipulé que le nouvel emprunt se substitue à l'emprunt originaire auquel se rattache l'hypothèque.

Dans ce cas, le renouvellement de la dette ne doit pas faire l'objet d'un acte authentique.

Un autre point important dans la réponse du ministre est que, suite à cette opération, le **taux de référence de l'année du renouvellement de la dette** est appliqué.

## Cas des prêts hypothécaires avec taux d'intérêt variable

>> Ne sont visés que les prêts hypothécaires octroyés **à partir du 1/1/1995**.

Le mode de calcul de l'avantage imposable est le même, mais la différence se situe dans la fixation du taux de référence à prendre en considération.

En ce qui concerne les taux d'intérêts de référence, les indices de référence mentionnés ci-après sont à interpréter comme suit :

- A partir du 1<sup>er</sup> juillet 1999, il y a 10 index de référence à utiliser.[Cela découle d'un arrêté royal du 20 avril 1999 modifiant l'A.R. du 11 janvier 1993 fixant les indices de référence pour les taux d'intérêts variables en matière de crédits hypothécaires (M.B. 8/7/1999)]
- Lors d'une adaptation d'intérêt, on détermine **l'indice de référence dépendant de la durée de la période à venir**.

### EXEMPLE

*Pour un crédit 10-10-5, pour une première adaptation, l'indice de référence J à 10 ans sera pris ;*

*Pour l'adaptation suivante, ce sera l'indice de référence E à 5 ans.*

→ liste des indices

Index A	lorsque le taux est revu annuellement	
Index B		2 ans
Index C		3 ans
Index D		4 ans
Index E		5 ans
Index F	lorsque le taux est revu tous les	6 ans
Index G		7 ans
Index H		8 ans
Index I		9 ans
Index J		10 ans

L'article 18, par 3, b, al. 2, 3<sup>o</sup> AR/CIR/92 prévoit que le taux de référence initial est égal à **l'indice de référence qui se rapporte au taux initial de l'intérêt et qui figure dans l'acte constitutif du prêt**.

En pratique, le taux de référence initial pourra donc toujours être obtenu en consultant simplement le contrat de prêt.

En ce qui concerne le taux de référence après variation du taux d'intérêt initial, l'article 18 AR/CIR/92 stipule qu'à chaque adaptation du taux d'intérêt du prêt, le taux de référence est égal à l'indice de référence qui doit être pris en considération pour cette adaptation d'après les dispositions reprises dans l'acte constitutif.

Nonobstant le libellé de l'article 18 AR/CIR/92, il y a lieu de considérer que :

**(1) pour les prêts octroyés du 1/1/1995 au 31/8/1998 :**

>>> l'indice de référence applicable au taux d'intérêt initial est celui **du deuxième mois civil précédant la date de l'offre** que le prêteur doit obligatoirement fournir au candidat-emprunteur avant la signature du contrat.

Cette offre écrite doit contenir toutes les conditions du contrat ainsi que la durée de validité de l'offre (généralement 3 mois).

[C'est la raison pour laquelle le tableau remonte jusqu'à juillet 1994 nonobstant le fait que les nouvelles règles ne s'appliquent qu'aux prêts conclus à partir du 1<sup>ier</sup> janvier 1995]

>>> Les taux de référence suivants sont ceux **du deuxième mois qui précède chaque modification du taux d'intérêt.**

**(2) pour les prêts octroyés à partir du 1/9/1998 :**

>>> les taux d'intérêts de référence fiscaux sont :

- **ceux du mois précédant l'offre et,**
- **ceux du mois précédant le changement du taux d'intérêt.**



## TABLEAUX

### année 1994

PERIODE	MONITEUR BELGE	Indice A	Indice B	Indice C	Indice D	Indice E
<b>Juillet 1994</b>	30.07.1994	5,979	6,295	6,600	6,937	7,165
<b>Août 1994</b>	31.08.1994	5,958	6,564	6,849	7,125	7,299
<b>Septembre 1994</b>	30.09.1994	6,293	6,897	7,225	7,476	7,612
<b>Octobre 1994</b>	29.10.1994	6,391	7,207	7,599	7,849	7,960
<b>Novembre 1994</b>	30.11.1994	6,068	7,177	7,577	7,850	7,941
<b>Décembre 1994</b>	31.12.1994	5,989	7,055	7,369	7,675	7,773

### année 1995

PERIODE	MONITEUR BELGE	Indice A	Indice B	Indice C	Indice D	Indice E
<b>Janvier 1995</b>	31.01.1995	6,153	7,102	7,360	7,681	7,808
<b>Février 1995</b>	28.02.1995	6,234	7,141	7,409	7,725	7,868
<b>Mars 1995</b>	31.03.1995	6,454	7,143	7,417	7,660	7,793
<b>Avril 1995</b>	29.04.1995	6,210	6,976	7,242	7,413	7,565
<b>Mai 1995</b>	31.05.1995	6,047	6,620	6,891	7,067	7,257
<b>Juin 1995</b>	30.06.1995	5,533	6,073	6,350	6,580	6,811
<b>Juillet 1995</b>	29.07.1995	5,057	5,650	5,931	6,220	6,543
<b>Août 1995</b>	31.08.1995	4,826	5,442	5,762	6,062	6,467
<b>Septembre 1995</b>	30.09.1995	4,629	5,159	5,523	5,827	6,273
<b>Octobre 1995</b>	31.10.1995	4,460	4,881	5,259	5,599	6,109
<b>Novembre 1995</b>	31.11.1995	4,345	4,674	5,110	5,440	5,958
<b>Décembre 1995</b>	30.12.1995	4,076	4,452	5,008	5,316	5,744

### année 1996

PERIODE	MONITEUR BELGE	Indice A	Indice B	Indice C	Indice D	Indice E
<b>Janvier 1996</b>	31.01.1996	3,782	4,186	4,790	5,152	5,544
<b>Février 1996</b>	29.02.1996	3,486	3,921	4,534	4,977	5,347
<b>Mars 1996</b>	30.03.1996	3,334	4,003	4,643	5,148	5,445
<b>Avril 1996</b>	30.04.1996	3,356	4,159	4,821	5,383	5,644
<b>Mai 1996</b>	31.05.1996	3,306	3,990	4,662	5,257	5,540
<b>Juin 1996</b>	29.06.1996	3,266	3,849	4,517	5,130	5,412
<b>Juillet 1996</b>	31.07.1996	4,439	4,057	4,657	5,295	5,544
<b>Août 1996</b>	31.08.1996	3,578	4,203	4,703	5,370	5,612
<b>Septembre 1996</b>	28.09.1996	3,480	4,020	4,489	5,185	5,442
<b>Octobre 1996</b>	31.10.1996	3,262	3,695	4,164	4,899	5,151
<b>Novembre 1996</b>	30.11.1996	3,157	3,557	3,944	4,669	4,905
<b>Décembre 1996</b>	31.12.1996	3,153	3,597	3,940	4,549	4,770

## année 1997

PERIODE	MONITEUR BELGE	Indice A	Indice B	Indice C	Indice D	Indice E
<b>Janvier 1997</b>	31.01.1997	3,151	3,552	3,969	4,465	4,790
<b>Février 1997</b>	28.02.1997	3,115	3,454	3,937	4,347	4,795
<b>Mars 1997</b>	29.03.1997	3,200	3,530	3,984	4,308	4,719
<b>Avril 1997</b>	30.04.1997	3,394	3,745	4,194	4,497	4,871
<b>Mai 1997</b>	31.05.1997	3,420	3,770	4,252	4,563	4,952
<b>Juin 1997</b>	28.06.1997	3,378	3,682	4,155	4,464	4,862
<b>Juillet 1997</b>	31.07.1997	3,376	3,619	4,108	4,382	4,752
<b>Août 1997</b>	30.08.1997	3,478	3,689	4,180	4,384	4,705
<b>Septembre 1997</b>	30.09.1997	3,697	3,908	4,370	4,538	4,824
<b>Octobre 1997</b>	31.10.1997 err. 05.11.1997	3,866	4,083	4,523	4,667	4,930
<b>Novembre 1997</b>	29.11.1997	4,074	4,326	4,734	4,846	5,094
<b>Décembre 1997</b>	31.12.1997	4,169	4,478	4,808	4,912	5,158

## année 1998

PERIODE	MONITEUR BELGE	Indice A	Indice B	Indice C	Indice D	Indice E
<b>Janvier 1998</b>	31.01.1998	4,019	4,348	4,602	4,758	4,957
<b>Février 1998</b>	28.02.1998	3,821	4,150	4,371	4,602	4,733
<b>Mars 1998</b>	31.03.1998	3,733	4,069	4,263	4,498	4,606
<b>Avril 1998</b>	30.04.1998	3,777	4,095	4,264	4,469	4,559
<b>Mai 1998</b>	30.05.1998	3,889	4,182	4,352	4,540	4,616
<b>Juin 1998</b>	30.06.1998	3,932	4,197	4,371	4,557	4,636
<b>Juillet 1998</b>	31.07.1998	3,891	4,129	4,279	4,448	4,535
<b>Août 1998</b>	29.08.1998	3,849	4,069	4,183	4,334	4,424
<b>Septembre 1998</b>	30.09.1998	3,729	3,858	3,943	4,073	4,159
<b>Octobre 1998</b>	31.10.1998	3,569	3,610	3,674	3,802	3,884
<b>Novembre 1998</b>	28.11.1998	3,478	3,512	3,568	3,732	3,840
<b>Décembre 1998</b>	31.12.1998	3,391	3,416	3,465	3,645	3,800

## année 1999

PERIODE	MONITEUR BELGE	Indice A	Indice B	Indice C	Indice D	Indice E	Indice F	Indice G	Indice H	Indice I	Indice J
<b>Janvier 1999</b>	20.01.1999 err. 03.02.1999	3,209	3,258	3,343	3,481	3,636	-	-	-	-	-
<b>Février 1999</b>	27.02.1999	2,965	3,081	3,232	3,324	3,465	-	-	-	-	-
<b>Mars 1999</b>	31.03.1999 Ed. 2	2,907	3,068	3,253	3,354	3,503	-	-	-	-	-
<b>Avril 1999</b>	30.04.1999	2,878	3,038	3,241	3,368	3,541	-	-	-	-	-
<b>Mai 1999</b>	29.05.1999	2,703	2,859	3,079	3,227	3,428	-	-	-	-	-
<b>Juin 1999</b>	30.06.1999 Ed. 2	2,601	2,809	3,093	3,266	3,489	-	-	-	-	-
<b>Juillet 1999</b>	20.07.1999	2,725	3,166	3,535	3,785	3,977	4,173	4,365	4,538	4,686	4,811
<b>Août 1999</b>	26.08.1999	2,938	3,453	3,873	4,146	4,340	4,521	4,689	4,891	4,980	5,095
<b>Septembre 1999</b>	21.09.1999	3,083	3,594	4,013	4,298	4,510	4,705	4,873	5,018	5,136	5,241
<b>Octobre 1999</b>	20.10.1999	3,180	3,765	4,226	4,157	4,738	4,941	5,114	5,246	5,356	5,450
<b>Novembre 1999</b>	20.11.1999	3,513	4,071	4,500	4,770	4,968	5,145	5,287	5,396	5,483	5,560
<b>Décembre 1999</b>	21.12.1999	3,555	4,003	4,388	4,649	4,825	4,978	5,120	5,224	5,301	5,370

## année 2000

PERIODE	MONITEUR BELGE	Indice A	Indice B	Indice C	Indice D	Indice E	Indice F	Indice G	Indice H	Indice I	Indice J
<b>Janvier 2000</b>	20.01.2000	3,721	4,183	4,574	4,834	4,997	5,148	5,296	5,413	5,503	5,578
<b>Février 2000</b>	22.02.2000	3,861	4,384	4,821	5,103	5,277	5,425	5,562	5,667	5,746	5,809
<b>Mars 2000</b>	21.03.2000 Ed. 2	4,042	4,513	4,900	5,141	5,287	5,418	5,536	5,626	5,692	5,740
<b>Avril 2000</b>	20.04.2000 Ed. 2	4,156	4,519	4,815	4,996	5,118	5,240	5,351	5,431	5,481	5,516
<b>Mai 2000</b>	20.05.2000	4,375	4,690	4,949	5,118	5,238	5,348	5,442	5,508	5,551	5,580
<b>Juin 2000</b>	20.06.2000	4,784	5,021	5,211	5,327	5,405	5,475	5,533	5,573	5,599	5,619
<b>Juillet 2000</b>	20.07.2000	4,865	5,037	5,182	5,281	5,355	5,420	5,472	5,506	5,533	5,556
<b>Août 2000</b>	22.08.2000	5,003	5,169	5,297	5,371	5,414	5,444	5,472	5,498	5,529	5,556
<b>Septembre 2000</b>	20.09.2000	5,164	5,284	5,382	5,449	5,490	5,513	5,530	5,546	5,564	5,583
<b>Octobre 2000</b>	20.10.2000 err. 25.10.2000 Ed. 2	5,076	5,170	5,264	5,349	5,418	5,472	5,515	5,554	5,590	5,621
<b>Novembre 2000</b>	18.11.2000	5,120	5,167	5,217	5,280	5,347	5,414	5,469	5,512	5,546	5,578
<b>Décembre 2000</b>	20.12.2000	4,988	5,028	5,076	5,135	5,202	5,266	5,322	5,365	5,406	5,444

### **EXEMPLE D'APPLICATION.**

*Un membre du personnel d'un établissement financier contracte un emprunt hypothécaire de 100.000 EUR à un taux d'intérêt annuel révisable de 1,5 % [révision annuelle possible].*

*Date de l'emprunt : juin 2005*

*Date de l'offre : mai 2005*

*Le Taux de référence (indice A) s'élève à 2,219 % (avril 2005 = mois précédant l'offre).*

*Le taux de départ à retenir pour le calcul de l'A.T.N. sera de 0,719 % [2,219 – 1,5]*

*- Si maintenant, en mai 2006, le taux est adapté à 2 %.*

*Le taux d'intérêts de référence s'élève alors à 2,989 % [avril 2006 = mois précédant l'adaptation].*

*Le taux à retenir pour le calcul de l'A.T.N. sera donc de 0,989 % [2,989 – 2].*

*- Si, en mai 2008 (pas de modification en 2007), le taux est adapté à 2,5 %*

*Le taux de référence s'élève alors à 3,783 % [avril 2008 = mois précédant l'adaptation].*

*Le taux à retenir pour le calcul de l'ATN sera donc de 1,283% [3,783 – 2,5].*

*Ce taux sera appliqué sur le solde restant dû jusqu'à la prochaine révision de taux.*

### 2.3.2.1.2. Prêts non hypothécaires a terme convenu

>> Taux de référence : Taux de chargement mensuel (celui de l'année de la conclusion du contrat.

<b>Anne du prêt</b>	<b>Voitures</b>	<b>Autres</b>
1991	0,55	0,60
1992	0,46	0,46
1993	0,42	0,48
1994	0,40	0,47
1995	0,35	0,40
1996	0,30	0,35
1997	0,25	0,30
1998	0,25	0,35
1999	0,23	0,30
2000	0,28	0,33
2001	0,26	0,32
2002	0,26	0,33
2003	0,26	0,33
2004	0,23	0,30
2005	0,22	0,29
2006	0,21	0,31
2007	0,24	0,36
2008	0,25	0,36

Remarque :

Si on désire connaître le taux de chargement annuel, il convient d'appliquer la formule suivante :

$$I = \frac{P \times 24 \times n}{n + 1}$$

Dans laquelle :

I = le taux de chargement annuel réel ;  
P = le taux de chargement mensuel ;  
n = le délai de remboursement exprimé en mois.

Le taux de charges (ventes à tempérament - prêt personnel à tempérament) est **appliqué chaque mois au montant initial du crédit accordé sans tenir compte des remboursements effectués.**

EXEMPLE:

*Crédit de paiement de 12.000 EUR. sur 24 mois.  
Paiement de 24 mensualités de 564,80 EUR., soit :*  
- 500,00 EUR. de capital  
- 64,80 EUR. d'intérêts  
>> *Taux de chargement mensuel :*  
 $64,80 / 12.000,00 = 0,54 \%$

>> **Période où l'avantage est perçu :**

- à chaque remboursement;
- s'il n'y a pas de remboursement, à la fin de chaque mois civil.

N.B. : le taux de chargement s'applique au capital emprunté (montant initial).

EXEMPLE:

*Un employeur accorde en février 2006 à un des travailleurs un prêt de 10.080 EUR.  
remboursable en 36 mensualités de 290,50 EUR. à partir du 1<sup>er</sup> avril 2006.  
Ce prêt est destiné à acquérir un salon en cuir.  
Taux de référence : 0,29 %*

>>>  $10.080 / 36 = 280 \text{ EUR./mois de capital}$   
 $10,50 \text{ EUR./mois d'intérêts}$   
*Taux :  $10,50 / 10.080 = 0,10 \%$*

>>> *A.T.N. pour l'ex. 2009 :*

$$10.080 \times 0,21 \% (031 - 0,10) \times 12 = 254,04 \text{ EUR [codes 1250-2250]}.$$

## Prêts non hypothécaires sans terme

Sont envisagés ici les crédits de caisse, les comptes courants des dirigeants d'entreprise.

>> Taux de référence : celui de l'année au cours de laquelle l'emprunteur a bénéficié de la somme prêtée.

<b>Année</b>	<b>Taux</b>
1990	12,75
1991	12,75
1992	12,00
1993	10,50
1994	9,25
1995	8,25
1996	7,25
1997	7,00
1998	7,25
1999	6,75
2000	7,90
2001	8,60
2002	8,00
2003	7,40
2004	7,60
2005	8,00
2006	8,20
2007	10,40
2008	11,20

> Ce taux est à revoir chaque année.

> L'avantage est censé obtenu **à la fin de chaque mois civil** au cours duquel l'emprunteur a disposé des sommes empruntées.

L'avantage se calcule donc par mois.

Le taux de référence mensuel se calcule comme suit :

==> par exemple pour l'année 2008 :  $11,20 \% : 12 = 0,9333 \%$

> Lorsque le solde du crédit est resté inchangé dans le courant de l'année ou lorsque le compte courant du dirigeant n'a pas subi de variations anormales, on peut faire le calcul sur la base annuelle.

En ce qui concerne les comptes courants, on prend la situation moyenne du compte que l'on obtient en divisant par deux la somme du crédit au premier jour et au dernier jour de l'exercice comptable.

\* EXEMPLE :

1/1/2007 : solde débiteur : 2.500 EUR.

31/12/2007 : solde débiteur : 5.000 EUR.

$$\rightarrow A.T.N = \frac{2.500,00 + 5.000,00}{2} \times 11,20 \% = 420,00 \text{ EUR.}$$

**REMARQUE IMPORTANTE** :

Soulignons enfin, qu'en application des principes généraux, les montants imposés à titre d'A.T.N. sont assimilés à des **intérêts réellement payés**.

Ils peuvent donc entrer en ligne de compte aussi bien pour la déduction pour habitation unique que pour la déduction ordinaire ou déduction complémentaire d'intérêts.



### 2.3.2.2. 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	

### **2.3.2.2.1. Modalités d'application**

\* Les **déplacements entre le domicile et le lieu fixe du travail** (et retour) sont considérés comme des **déplacements privés**. [Com.I.R. 31/34]

\* L'**usage purement occasionnel** d'un véhicule de l'employeur par un membre du personnel pour un bref déplacement privé est considéré comme un **avantage social non imposable**.

\* Pour la détermination de l'avantage qui a été obtenu à partir du 1/1/93 et qui résulte de l'utilisation à des fins personnelles (déplacements entre le domicile et le lieu de travail et autres déplacements privés) d'un véhicule mis à disposition du bénéficiaire gratuitement ou moyennant une intervention, le nombre de kilomètres à retenir par année ne peut pas être inférieur à **5.000 kms**. (A.R. 11/12/92)

Ce montant minimum est à réduire *pro rata temporis* si l'intéressé n'a pas eu la disposition d'un véhicule pendant 12 mois.

La Cour d'Appel de Gand a précisé dans un arrêt du 17 février 2000 que cet A.R. ne pouvait pas être utilisé pour les travailleurs indépendants (contrairement à ce que préconise l'Administration dans une circulaire du 16 décembre 1993).

La Cour rappelle d'abord que l'A.R. a uniquement modifié l'article 18 de l'A.R. d'exécution du CIR/92, lequel contient les règles d'exécution de l'article 36 CIR/92 qui fixe les règles d'évaluation des A.T.N. et autorise le Roi à fixer des règles forfaitaires pour certains d'entre eux, faculté exercée en ce qui concerne les voitures de société.

Elle conclut dès lors que cette **évaluation forfaitaire ne peut pas** être appliquée sans plus à l'utilisation privée d'un véhicule personnel par un **travailleur indépendant**.

En effet, s'agissant d'un véhicule personnel, il ne peut être question d'une voiture « **mise à disposition** » par une société, pas plus que d'un avantage de toute nature et, par conséquent, qu'il ne peut être question d'une évaluation forfaitaire et encore moins d'une limite minimale de principe de 5.000 Kms.

\* D'autre part, nonobstant l'A.R. précité, c'est **toujours à l'Administration** qu'il appartient de faire la **preuve de l'existence de tout revenu non déclaré**, et donc si elle entend imposer un A.T.N. découlant de l'utilisation privée d'un véhicule, de **prouver cette utilisation privée**.

Voyez en ce sens, notamment :

- Anvers, 27 et 28/6/1994;
- Anvers, 23/10/1995;
- Mons, 2/12/1994, 94561292.
- Bruxelles, 11 juin 1999 :

*\*Un travailleur qui dispose d'une voiture de société déclare ne jamais l'utiliser à des fins privées.*

*L'Administration déduit l'usage privé de la circonstance que la voiture de société est également à la disposition du contribuable durant les week-ends.*

*La Cour d'Appel reconnaît que l'Administration peut se fonder, en principe, sur cette présomption de fait, mais elle considère que la preuve contraire a été apportée : le contribuable démontre qu'il disposait durant la période litigieuse (outre la voiture de société) d'un véhicule personnel avec lequel il parcourait en moyenne plus de 16.000 Kms par an.*

*Aussi, la Cour estime que l'Administration n'a pas démontré que le contribuable aurait bénéficié d'un A.T.N. résultant de l'utilisation de la voiture de société.*

- Bruxelles, 18 juin 1999 :

*\*Dans un autre arrêt, la Cour d'appel de Bruxelles décide, en revanche, que l'usage privé d'une voiture de société est effectivement démontré.*

*En l'espèce, l'employeur du contribuable avait mis une Mercedes à sa disposition.*

*L'intéressé prétendait qu'il effectuait tous ses déplacements privés avec sa voiture personnelle (une Talbot).*

*La Cour n'en croit rien.*

*Elle constate que le ménage du contribuable comptait « trois à quatre » conducteurs potentiels, et qu'il semble donc peu probable, selon la Cour, qu'un tel ménage se soit contenté d'utiliser une petite Talbot, alors que le contribuable pouvait disposer toute l'année de la voiture de société (la Mercedes), même durant les vacances et les week-ends.*

- Gand, 30 juin 1999, 99541268 :

*La Cour rappelle qu'il appartient à l'administration de prouver qu'une voiture de société a été utilisée à des fins privées.*

*Le fait qu'un contribuable dispose d'une grosse berline (B.M.W. 730) comme voiture de société et d'une voiture de sport (PORSCHE 911) comme voiture privée ne l'autorise pas à conclure que la berline a nécessairement été utilisée pour les déplacements familiaux.*

- Bruxelles, 8 septembre 2000 (Fiscologue, n° 770, p 9)

*Un contribuable est propriétaire de 2 véhicules.*

*Son employeur met à sa disposition une voiture de société que l'intéressé peut utiliser en permanence, donc y compris les week-ends.*

*L'administration conclut que l'intéressé utilise donc aussi ce véhicule de société à des fins privées et retient un A.T.N. imposable dans son chef.*

*La Cour de Bruxelles rejette cette conclusion.*

*La simple disponibilité du véhicule pendant les week-ends est à elle seule une présomption insuffisante d'un emploi privé dudit véhicule.*

*Le fait que le contribuable ne soit pas en mesure de démontrer l'absence totale d'utilisation du véhicule à des fins privées n'y change rien.*

*Cette démonstration négative n'incombe pas au contribuable.*

### **2.3.2.2.2. Evaluation forfaitaire de l'A.T.N. depuis l'exercice d'imposition 2005**

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 et qui utilisent le véhicule pour des déplacements strictement privés, le minimum légal de 5.000 kms fixé par A.R. (voir supra) est applicable.

Lorsque l'avantage de toute nature résultant de la mise à disposition gratuite d'une voiture de société à un travailleur est fixé conformément à l'article 18 § 3, point 9 de l'A.R. CIR, le minimum légal de **5.000 km prévu** au point 9 précité est d'application pour les travailleurs qui n'effectuent pas de déplacements du domicile au lieu de travail avec le véhicule mis à leur disposition mais l'utilisent pour leurs propres déplacements privés.

La question de savoir si un lieu de travail est un lieu **fixe** de travail, doit s'apprécier en fonction de l'ensemble des circonstances de fait et de droit propres à chaque cas, telles que les clauses du contrat de travail, les autres dispositions contractuelles et réglementaires relatives à l'activité professionnelle du travailleur, les spécifications de la tâche et de la fonction,...

Le fait qu'un travailleur ou un dirigeant d'entreprise ne doive pas se rendre pendant plusieurs jours successifs à un même lieu fixe de travail, ne suffit pas, à lui seul, pour conclure que ce lieu de travail n'est pas un lieu fixe de travail.

Ainsi, sera considéré comme un lieu fixe de travail, le **lieu où le travailleur est présent pendant au moins 40 jours au cours de la période imposable.**  
Ces 40 jours ne doivent pas nécessairement se suivre.

Par conséquent, lorsqu'un travailleur se déplace de son domicile vers un lieu de travail qui n'est pas le lieu le plus important de son activité professionnelle mais où il est présent pendant au moins 40 jours, ce lieu de travail sera considéré comme fixe et un avantage de toute nature devra être calculé compte tenu de ce lieu fixe de travail.

[Circulaire n° CiRH.241/573.243 du 6 décembre 2007]

### 2.3.2.2.3. Particularités

- a) Le nombre de kilomètres forfaitaires peuvent être réduits *prorata temporis* si le contribuable n'a eu la disposition du véhicule que pendant une partie de l'année.
- b) Si le travailleur (ou le dirigeant) justifie ses frais professionnels relatifs aux déplacements domicile-lieu de travail en application de l'article 49 et 66, § 4 et 5 CIR/92, l'avantage doit être calculé à l'I.P.P., par cohérence, sur la **base des kilomètres réels** qui sont pris en considération pour les frais professionnels justifiés.
- c) Si le travailleur (ou le dirigeant) paie une intervention à son employeur ou à sa société sur la base du nombre de kilomètres et que ces kilomètres sont supérieurs aux kilomètres forfaitaires tels que visés ci-dessus **et** que l'intervention est portée **totalemment** en déduction de l'A.T.N., dans ce cas, l'avantage doit être calculé, par cohérence, sur la base des **kilomètres réels qui sont pris en considération pour le calcul de l'intervention à porter en déduction.**

## EXEMPLES [exercice 2009]

### Exemple 1 :

*Distance domicile-lieu de travail (aller) : 20 kms.*

*Puissance fiscale du véhicule : 9 cv*

*Le véhicule est utilisé pour les déplacements domicile-lieu de travail et pour les déplacements strictement privés.*

*A.T.N. :  $5.000 \times 0,2865$  (Ex. 2009) = 1.432,50 EUR*

### Exemple 2 :

*Distance domicile-lieu de travail (aller) : 40 kms.*

*Puissance fiscale du véhicule : 10 cv*

*Le véhicule est utilisé pour les déplacements domicile-lieu de travail et pour les déplacements strictement privés.*

*Nombre de jours de travail : 210*

*A.T.N. :  $7.500 \times 0,3169$  = 2.376,75 EUR*

*Si le travailleur opte pour la déduction de ses **frais professionnels réels** relatifs aux déplacements domicile-lieu de travail à concurrence de 2.520 EUR [ $210 \times 40 \times 2 \times 0,15$  EUR], le nombre de kilomètres à prendre en compte pour fixer l'A.T.N. imposable relatif aux déplacements domicile-lieu de travail doit être porté à 16.800 kms [ $210 \times 40 \times 2$ ]*

*Ce qui donne un A.T.N. taxable de  $16.800 \times 0,3169$  = 5.323,92 EUR*

### Exemple 3 :

*Distance domicile-lieu de travail (aller) : 40 kms*

*Puissance fiscale du véhicule : 11 cv*

*Le véhicule est utilisé pour les déplacements domicile-lieu de travail et pour les déplacements strictement privés.*

*Le travailleur doit payer une intervention à son employeur sur la base des kilomètres parcourus à usage personnel (tant pour les déplacements domicile-lieu de travail que pour les déplacements strictement privés).*

*Cette indemnité correspond à un montant de 0,12 EUR par km.*

*Ces kilomètres s'élèvent à 19.000 sur la base annuelle.*

*A.T.N. :  $2.605,50$  ( $7.500 \times 0,3474$ ) –  $900$  ( $7.500 \times 0,12$ ) = **1.705,50 EUR***

*Si l'intervention complète est portée en déduction, l'A.T.N. doit alors être calculé comme suit :*

*$6.600,60$  ( $19.000 \times 0,3474$ ) –  $2.280$  ( $19.000 \times 0,12$ ) = **4.320,60 EUR***

#### **2.3.2.2.4. Formalités**

- Pour les travailleurs, l'A.T.N. imposable doit être renseigné sur les fiches individuelles 281.10 en regard du code « **254** » (cadre 14, c et d) [**Déclaration : code (254)**] pour les véhicules qui sont utilisés pour les déplacements domicile-lieu de travail et les déplacements strictement privés.

Dans ce cas, le travailleur pourra le cas échéant bénéficier d'une exonération de la première tranche de 160 EUR (exercice 2006) (code **255**) s'il n'opte pas pour la déduction des frais professionnels réels.

Pour autant que le véhicule est utilisé dans le cadre du transport collectif organisé, l'A.T.N. qui se rapporte aux déplacements domicile-lieu de travail doit cependant être renseigné au cadre 14 b et d de la fiche 281.10 (code 254]

Dans ce cas, la partie relative au transport collectif organisé est **totale**ment exonérée [code 255].

- Pour les travailleurs qui n'ont pas de déplacement domicile-lieu de travail et qui utilisent le véhicule pour des déplacements strictement privés, l'A.T.N. doit être renseigné en regard du **Code 250**.

Dans ce cas, il n'y a aucune exonération accordée.

Pour les dirigeants d'entreprise, l'avantage doit toujours être renseigné en regard du code « **400** » de la fiche individuelle 281.20.

Aucune exonération n'est jamais accordée.

[voy. aussi à cet égard la circulaire AFER n° 8/2004 du 5/2/2004 + les communiqués de presse des 27/11/2003 et 22/1/2004 du Ministre des Finances]



### **2.3.2.2.5. Cotisation de solidarité**

Jusqu'au 31/12/1996, il n'y avait pas de cotisation de sécurité sociale due sur l'avantage acquis par l'utilisation d'un véhicule mis à disposition par l'employeur pour les déplacements du domicile au lieu fixe de travail (les cotisations ordinaires étant dues pour les autres déplacements privés).

Du 1/1/1997 au 31/12/2004, l'avantage qui découle de l'usage privé de voitures d'entreprise (y compris les déplacements domicile/lieu du travail) est soumis à une "**cotisation de solidarité**" de 33 %.

Cette cotisation doit être versée par l'employeur à l'Office national de la sécurité sociale dans les mêmes délais et aux mêmes conditions que les cotisations ordinaires de sécurité sociale des travailleurs.

Les "autres déplacements privés" sont par contre soustraits aux cotisations de sécurité sociale ordinaires auxquelles ils étaient soumis auparavant.

Pour l'évaluation de l'avantage, on renvoie simplement au régime fiscal relatif aux avantages de toute nature.

Ce qui signifie que l'avantage est calculé en multipliant le nombre de kilomètres parcourus à titre privé (déplacements domicile/lieu de travail + autres déplacements privés) par le prix au kilomètre figurant à l'article 18 AR/CIR/92.

Si le travailleur intervient dans les frais, on pourra, tout comme en matière fiscale, diminuer la valeur de l'avantage du montant de cette intervention.

Cette cotisation de solidarité peut aussi être appliquée lorsqu'il s'agit de la voiture d'un dirigeant d'entreprise, mais seulement s'il est soumis à la sécurité sociale des travailleurs (il doit y avoir un contrat de travail).

Depuis le **1/1/2005 (exercice d'imposition 2006)**, la cotisation patronale de solidarité de 33 % est remplacée par une **cotisation patronale de solidarité ONSS** calculée sur base de l'émission de CO<sup>2</sup> de la voiture.

Désormais, la cotisation de solidarité est donc due sur base des aspects environnementaux (émission de CO<sup>2</sup>) du véhicule.

Comme précédemment, la cotisation de solidarité sur base de l'émission de CO<sup>2</sup> n'est due que lorsque le véhicule est utilisé à des fins privées.

L'émission de CO<sub>2</sub> d'un véhicule peut se retrouver sur :

- le certificat de conformité de ce véhicule ;
- le site Web du SPF Environnement : [www.environment.fgov.be](http://www.environment.fgov.be).

[Loi-Programme du 27/12/2004, M.B. 31/12/2004]

[Pour les modalités techniques de calcul de la cotisation, voy. notamment Accountancy & Fiscalité, n° 1 du 13 janvier 2005]

### **2.3.2.3. Disposition gratuite (ou à prix réduit) d'immeuble**

#### **2.3.2.3.1. 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. 2008 : 1,4796

L'avantage retenu doit être majoré de 2/3 lorsque l'habitation est meublée.

[RC indexé X 100/60 X 5/3]

#### **2.3.2.3.2. 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**

#### **!!! Remarque :**

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>

Exemple d'application :

*Un appartement au R.C. de 2.000 EUR. a été mis gratuitement à la disposition d'un employé par la société qui l'emploie (durant toute l'année 2008).*

*>>> L'avantage imposable dans le chef de l'employé sera fixé à :*

$$\begin{aligned} 2.000 \times 1,4796 &= 2.959,20 \text{ EUR} = 2.959,00 \text{ (arrondi)} \\ 100/60 \times 2.959 \times 2 &= 9.863,33 \text{ EUR.} \end{aligned}$$

*Si l'appartement est meublé :*

*>>> L'avantage imposable dans le chef de l'employé sera fixé à :*

$$9.863,33 \times 5/3 = 16.438,88 \text{ EUR.}$$

### 2.3.2.3.3. Particularités

- >> Lorsque est imposée l'occupation d'un bien dont l'importance excède manifestement les besoins personnels de l'occupant compte tenu de sa situation sociale et de la composition de son ménage, on ne doit tenir compte, pour la détermination de l'avantage imposable, que du **R.C. d'un immeuble qui correspond aux besoins réels de l'occupant**.
- >> En cas de mise à disposition partielle durant l'année, l'avantage est calculé prorata temporis, un mois n'étant pris en considération que si l'immeuble est occupé le **16ième jour du mois**.
- >> En cas de modification du R.C. à la suite de travaux de transformation, le R.C. modifié à la suite de travaux de transformation est censé exister à partir du premier jour du mois qui suit l'achèvement des travaux de transformation.

Lorsqu'un immeuble a un R.C. non indexé inférieur ou égal à 745 EUR et que ce R.C. non indexé passe la barre des 745 EUR à la suite de travaux de transformation, les règles d'évaluation prévues pour le calcul de l'avantage doivent s'appliquer **prorata temporis** [Q.P. n°228, TAVERNIER, 16/1/1996].

- >> Si l'employé paye un loyer à son employeur, celui-ci est **déduit de l'avantage**.
- >> Si l'immeuble mis à disposition est situé **à l'étranger**, l'avantage imposable correspond à la **valeur locative**.
- >> Selon le Ministre, la question de savoir si l'utilisation d'un logement de fonction par un membre d'un gouvernement régional ou communautaire constitue un avantage imposable, doit s'apprécier en fonction d'un ensemble de circonstances de fait et de droit. Ces circonstances peuvent être différentes pour chaque ministre en particulier. Le fait qu'un ministre ait son domicile dans l'habitation de fonction est un des éléments qui intervient dans cette appréciation [Q.P. n° 241, LAHAYE, 22/1/1996]
- >> Au cas où seulement une pièce est mise à la disposition du bénéficiaire, l'avantage imposable en matière de logement (y compris le chauffage et l'électricité) est fixé à 0,74 EUR. par jour ou 266,40 EUR. par an.

#### **2.3.2.4. Fourniture gratuite de chauffage et d'électricité**

(utilisée à d'autres fins que le chauffage)

L'avantage de chauffage et d'électricité (autre que pour le chauffage) gratuits est évalué par an à :

➤ **Pour le personnel dirigeant :**

- **1.180,00 EUR.** pour le chauffage
- **590,00 EUR** pour l'électricité.

Sont considérées comme personnel dirigeant, les personnes chargées de la gestion journalière de l'entreprise, qui ont le pouvoir de représenter et d'engager l'entreprise, ainsi que les membres du personnel directement subordonnés à ces personnes lorsqu'ils remplissent également des missions de gestion journalière.

Le commentaire administratif (Com.IR. 36/58) précise qu'est considéré comme personnel de direction, celui qui n'est pas éligible comme délégué du personnel dans le conseil d'entreprise et dans les comités de sécurité, d'hygiène et d'embellissement des lieux de travail.

Remarque : Lorsque l'homme et la femme sont dirigeants d'entreprise dans une même société, l'avantage forfaitaire relatif à la fourniture gratuite de chauffage et d'électricité utilisée à d'autres fins que le chauffage dans une même habitation peut être imposé pour la moitié chez chacun [Décision anticipée n° 800.091 du 14/10/2008].

➤ **Pour les autres bénéficiaires :**

- **590,00 EUR.** pour le chauffage
- **295,00 EUR .** pour l'électricité

Si cet avantage de chauffage et d'électricité n'est obtenu que pendant une partie de l'année, ces montants sont déterminés *pro rata temporis*.

En réponse à une question parlementaire (Q.P. 635 du 12/7/1993), le Ministre a précisé que même lorsque la consommation réelle, vérifiable en matière de chauffage et d'électricité était inférieure à l'évaluation de l'AR/CIR/92, l'avantage devait être fixé sur base de cette évaluation forfaitaire.

### **2.3.2.5. Disposition gratuite de domestiques, ouvriers domestiques, jardiniers, chauffeurs,...**

L'avantage annuel est évalué à **5.950,00 EUR** par ouvrier, servante,... occupé à temps plein.

Compte tenu du fait que la mise à disposition de domestiques est assimilée à un avantage de toute nature dans le chef du bénéficiaire, de telles charges doivent être déductibles dans le chef de l'employeur.

Ainsi, l'Administration fiscale ne pourrait invoquer le caractère privé des prestations du personnel domestique pour apprécier si les rémunérations ont un caractère professionnel ou non dans le chef de la société qui les supporte.

[voy. en ce sens, Bruxelles, 29 février 1996, R.G.F., n° 10, octobre 1996, pp. 325 à 329 et note de K. WASTCHENKO]

### **2.3.2.6. Avantages recueillis par le personnel domestique**

La valeur des avantages est déterminée comme suit :

<b>NATURE DES AVANTAGES</b>	<b>PAR JOUR en €</b>	<b>PAR ANNEE en €</b>
Premier repas (petit déjeuner)	0,55	198,00
Deuxième repas (déjeuner)	1,09	392,40
Troisième repas (dîner)	0,84	302,40
Logement, chauf., éclairage	0,74	266,40
<b>TOTAL</b>	<b>3,22</b>	<b>1.159,20</b>

→ L'estimation forfaitaire du logement, du chauffage et de l'éclairage vaut seulement pour le domestique qui dispose d'une seule chambre.

S'il jouit de plusieurs pièces d'habitation, l'avantage est alors déterminé comme examiné précédemment.

### **2.3.2.7. Repas fournis gratuitement ou à prix réduit**

Si l'employeur fournit des repas gratuits ou à prix réduit, l'avantage est en principe déterminé de la même manière que pour le personnel domestique, le cas échéant diminué de l'intervention personnelle du travailleur.

>>> Voyez cependant à ce propos la section consacrée aux avantages sociaux.

### 2.3.2.8. Les options sur actions

>> Loi du 26/3/1999 (articles 41 à 47)  
[voy. à cet égard, la circulaire administrative du 17/12/1999]

>> Loi du 24/12/2002 (articles 403 et svts) apportant certaines modifications à la loi du 26/3/1999 [M.B. 31/12/2002]

#### 2.3.2.8.1. Notions

L'article 41, 3° de la loi du 26/3/1999 définit l'option comme étant :

*« le droit d'acheter ou de souscrire, à l'occasion de l'augmentation du capital d'une société, un nombre déterminé d'actions à un prix déterminé ou déterminable pendant une période déterminée ».*

L'article 41, 2° définit quant à lui l'action comme étant « *toute action, part ou part bénéficiaire d'une société* », l'article 41, 1° précisant que par société, on entend « *toute société belge ou étrangère dotée de la personnalité juridique* ».

Les options visées sont donc à la fois les options d'achat et les droits de souscription, ce qui constitue deux mécanismes juridiques différents.

En octroyant une **option d'achat**, la société s'engage envers les bénéficiaires de leur vendre des actions qui existent au moment de l'exercice de l'option.

Par contre, lorsque la société octroie au bénéficiaire un **droit de souscription**, elle s'engage à émettre des actions nouvelles au moment de l'exercice de ce droit.

#### 2.3.2.8.2. Caractère imposable

Les avantages de toute nature obtenus en raison ou à l'occasion de l'activité professionnelle du bénéficiaire, sous forme d'attribution gratuite ou non d'option constituent, dans le chef de celui-ci, un **revenu professionnel** qui est **imposable**, lorsqu'il ne l'a pas affecté à l'exercice de son activité professionnelle, au moment de l'attribution de cette option.

Avant la modification légale introduite par la loi Programme de décembre 2002, l'option était, au point de vue fiscal, censée attribuée le soixantième jour qui suit la date de l'offre, même si l'exercice de l'option est soumis à des conditions suspensives ou résolutoires, **à moins** que le bénéficiaire n'ait, avant l'expiration de ce délai, notifié par écrit à l'offrant son refus d'accepter l'offre.

Ce régime est applicable pour les options offertes jusqu'au 9/1/2003.



Pour les options offertes **à partir du 10/1/2003**, le texte précise que :

*« lorsque le bénéficiaire a accepté l'offre par écrit au plus tard le soixantième jour qui suit la date de l'offre, l'option est, au point de vue fiscal, censée attribuée ce soixantième jour, même si l'exercice de l'option est soumis à des conditions suspensives ou résolutoires.*

*Le bénéficiaire qui n'a pas notifié par écrit, avant l'expiration de ce délai, son acceptation de l'offre, est censé avoir refusé l'offre »*

*[nouvel article 42, § 1, al. 2 de la loi du 26/3/1999]*

Ainsi, le contribuable qui souhaite accepter l'offre doit désormais le faire **expressément par écrit**, et **dans un délai de 60 jours à compter de l'offre**.

Dans ce cas, l'option est censée, au point de vue fiscal, lui être **attribuée à l'expiration du délai de 60 jours**.

A défaut, il est **présumé de façon irréfragable avoir refusé l'offre**.

Donc, seul le contribuable qui aura expressément accepté les options qui lui sont offertes sera censé avoir reçu un avantage imposable.

Une question se pose néanmoins en cas d'acceptation tardive, c.à.d. en dehors du délai de 60 jours.

En effet, la loi prévoit simplement que, dans l'hypothèse où le contribuable n'a pas accepté par écrit dans le délai légal de 60 jours l'offre, il est censé l'avoir refusée.

Avec pour conséquence que les options acceptées après l'expiration de ce délai sont censées ne pas avoir été attribuées.

A défaut d'attribution, le fait générateur de l'impôt ne se produit pas.

Il n'y a donc aucune imposition possible des options.

En revanche, si les parties décidaient malgré tout d'exécuter le contrat d'option, en procédant, lors de l'exercice des options, à la vente des actions au prix prévu dans l'offre d'options, l'Administration serait en droit de considérer que, d'un point de vue fiscal à tout le moins, cette vente d'actions trouve sa cause, **non pas dans l'exercice des options**, qui sont présumées « juris et de jure » ne pas exister, mais dans la volonté de l'offreur/vendeur de **rémunérer le bénéficiaire**, en dehors de toute obligation contractuelle.

Dès lors, si le bénéficiaire n'obtient aucun avantage imposable lorsqu'il accepte l'offre d'options après l'expiration du délai de 60 jours, il obtient en revanche un **avantage imposable au moment où il achète les actions au prix convenu dans l'offre d'options**, cet avantage étant égal à **la différence entre la valeur de marché des actions acquises et le prix auquel elles sont effectivement acquises**.

[Point de vue confirmé par le Ministre dans une réponse à une Q.P. de M. Bellot ; question n° 228 du 20/1/2004, Ch. Repr., sess. 2003-2004, n° 51/027, p 4179]

Par contre, lorsqu'il y a eu taxation d'un A.T.N. sur base forfaitaire (en application de la loi de 1999) et qu'il s'agit d'options ou d'actions non affectées par le bénéficiaire à l'exercice de son activité professionnelle, les avantages obtenus à l'occasion de l'aliénation d'une option, de l'exercice de celle-ci ou de l'aliénation des actions acquises par l'effet de cet exercice **ne constituent pas des revenus professionnels imposables.**

#### **2.3.2.8.3. Base imposable**

→ Lorsqu'il s'agit d'options cotées ou négociées en bourse, l'avantage imposable est déterminé d'après le **dernier cours de clôture de l'option qui précède le jour de l'offre.**

→ Dans les cas où l'option est non cotée, l'avantage imposable est fixé **forfaitairement** à un **pourcentage de la valeur**, au moment de l'offre, des **actions sur lesquelles porte l'option.**

→ L'avantage **imposable** est fixé forfaitairement à **15 % de la valeur déterminée.**

→ Lorsque l'option est accordée pour une durée supérieure à 5 ans à dater de l'offre, l'avantage imposable est **majoré de 1 % de ladite valeur par année ou partie d'année au-delà de la cinquième année.**

#### **2.3.2.8.4. Base imposable réduite**

Les pourcentages (15 % éventuellement majorés) sont **réduits de moitié** lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- (1) le prix d'exercice de l'option est déterminé de manière certaine au moment de l'offre ;
- (2) l'option comporte les clauses suivantes :
  - (a) elle ne peut être exercée ni avant l'expiration de la troisième année civile qui suit celle au cours de laquelle l'offre a lieu, ni après l'expiration de la dixième année qui suit celle au cours de laquelle l'offre a eu lieu ;
  - (b) elle ne peut être cédée entre vifs ;
- (3) le risque de diminution de valeur des actions n'est pas couvert par l'employeur;
- (4) la société émettrice de l'option est l'employeur ou une société faisant partie du même groupe.

Si au cours d'une période imposable ultérieure, une des conditions venait à ne plus être respectée, une **régularisation** devra être enregistrée en regard des codes (1248 – 2248).

Pour atténuer les effets de la crise financière, le législateur a prévu une possibilité de **prolonger la période d'exercice** des options sur actions conclues entre le 1/1/2003 et le 31/8/2008 de **maximum 5 ans, sans charges fiscales supplémentaires.**

La société offrant les options et les bénéficiaires devaient approuver la prolongation avant le

30/6/2009 et la communiquer à l'administration avant le 31/7/2009.

### **Particularités :**

→ Si le **prix** d'exercice de l'**option** est **inférieur à la valeur, au moment de l'offre, des actions** sur lesquelles porte l'option, cette différence constitue un avantage **immédiatement imposable** qui est ajouté à l'avantage imposable visé ci-dessus.

→ Tout **autre avantage** complémentaire attribué à **une date ultérieure** sera **ajouté aux revenus imposables de cette nouvelle période.**

### **EXEMPLE 1**

- Valeur de l'action sous-jacente lors de l'octroi : 100
- Prix d'exercice : 100
- Période d'exercice : 7 ans
- Avantage taxable :  $100 \times (15\% + (1\% \times 2 \text{ ans}))$   
 $= 100 \times 17\% = 17$

### **EXEMPLE 2**

- Valeur de l'action sous-jacente lors de l'octroi : 100
- Prix d'exercice : 75
- Période d'exercice : 3 ans
- Avantage taxable :  $(100 \times 15\%) + (100 - 75) = 40$

### **EXEMPLE 3**

- Valeur de l'action sous-jacente lors de l'octroi : 100
- Prix d'exercice : valeur de l'action dans 2 ans – 15 %
- Période d'exercice : 3 ans
- Avantage taxable immédiatement :  $(100 \times 15\%) = 15$
- Lorsque la valeur de l'action est établie 2 ans plus tard, cette valeur est comparée avec le prix d'exercice et tout nouvel avantage est ajouté à cette date.

### **2.3.2.8.5. Exemption de Taxation**

L'avantage obtenu lors de l'attribution d'options sur des actions ou parts émises à l'occasion d'une augmentation de capital dans le cadre de l'article 52septies des lois coordonnées sur les sociétés commerciales ou lors de la souscription à prix réduit d'actions ou parts dans le cadre de cet article, n'est pas considéré comme un avantage imposable dans le chef des bénéficiaires.

### **2.3.2.8.6. Cotisations sociales**

L'avantage issu de l'attribution d'une option sur actions est en principe **exonéré de cotisations de sécurité sociale.**

Cette exonération ne s'applique cependant pas (notamment) à l'avantage qui devient imposable parce que le prix d'exercice est inférieur à la valeur des actions au moment de l'offre.

L'exonération des cotisations sociales ne bénéficie qu'aux personnes soumises au régime de sécurité sociale pour travailleurs salariés.

#### **2.3.2.8.7. Obligations de la personne qui attribue l'avantage**

La personne qui attribue des avantages sous forme d'options imposables dans le chef des bénéficiaires est tenue de produire les fiches individuelles et relevés récapitulatifs requis par l'article 57 CIR/92.

Faute de quoi ces avantages sont considérés comme des avantages anormaux ou bénévoles à ajouter à ses propres revenus imposables.

#### **2.3.2.8.8. Retenue de Précompte professionnel**

L'article 45 de la loi du 26/3/1999 stipule que pour autant qu'il n'y soit pas dérogé, les dispositions du CIR/92 sont applicables en matière d'options sur actions.

Il s'ensuit notamment que les règles relatives au précompte professionnel s'appliquent aux avantages de toute nature attribués sous forme d'options sur actions.

Entrée en vigueur : les dispositions légales précitées sont applicables aux **options qui sont attribuées à partir du 1/1/1999**.

### **2.3.2.9. Disposition de matériel informatique**

[A.R. du 25 mars 2003 – M.B. 4 avril 2003]

[A.R. du 22/2/2006 – MB 3 mars 2006]

Les dispositions légales envisagent 2 aspects :

- une évaluation d'A.T.N. ;
- une exonération d'une intervention de l'employeur dans le prix d'acquisition de matériel informatique.

#### **2.3.2.9.1. Evaluation de l'A.T.N.**

L'**utilisation gratuite à des fins personnelles d'un PC ou d'une connexion à Internet** fait désormais l'objet d'une taxation d'un A.T.N. évalué de manière forfaitaire :

- **180,00 €** par an pour un PC mis gratuitement à disposition (cette évaluation forfaitaire s'applique également lorsque la mise à disposition porte sur un PC en ce compris les périphériques et/ou l'imprimante ;
- **60,00 €** par an pour la connexion à l'Internet et l'abonnement à l'Internet.

[Disposition insérée à l'article 18 § 4 A.R./CIR/92]

Sont visés, **tous les contribuables** qui utilisent dans le cadre de la vie privée, un PC complet ou l'internet mis gratuitement (ou à un tarif avantageux) à leur disposition en raison ou à l'occasion de leur activité professionnelle.

Il peut notamment s'agir d'une mise à disposition :

- par un employeur à un travailleur;
- par une société à son dirigeant d'entreprise ;
- par un fournisseur à un entrepreneur,...

L'avantage résultant de cette mise à disposition constitue selon le cas :

- une rémunération de travailleur (article 31, al. 2, 2° CIR/92 ;
- une rémunération de dirigeant d'entreprise visée à l'article 32, al. 2, 2° CIR/92 ;
- un bénéfice visé à l'article 25, 2° CIR/92 ;
- un profit visé à l'article 27, al 2, 2° CIR/92.

L'évaluation est valable quels que soient la catégorie, la marque, le type, le prix du matériel mis à disposition.

Par mesure de simplification et esprit de conciliation, il pourra être admis que les frais relatifs à la ligne téléphonique puissent être considérés comme étant des frais de connexion à l'internet.

Toutefois, lorsque les frais relatifs à la ligne téléphonique sont pris en charge par le bénéficiaire, ceux-ci ne peuvent pas être considérés comme une intervention déductible de l'avantage taxable.

Dès lors qu'il s'agit ici d'une « *mise à disposition* » d'une installation informatique, le bénéficiaire **n'est pas propriétaire** du matériel, ni **titulaire** de l'abonnement internet **ni redevable** des factures téléphoniques.

Ne sont pas visées, les installations informatiques dans les locaux professionnels de l'employeur que le travailleur peut utiliser occasionnellement à des fins privées.

Lorsque l'avantage n'est pas consenti à titre gratuit, l'avantage à prendre en considération doit être diminué de l'intervention du bénéficiaire de cet avantage.

Ces montants se rapportant à une année complète, ils doivent être réduits prorata temporis en cas de mise à disposition limitée à une partie de la période imposable.

**Entrée en vigueur** : Avantages attribués à partir du **1/1/2003**

[-> Pour plus de détails, voy. circulaire AFER N° 23/2004 du 28 avril 2004]

### **2.3.2.9.2. Exonération plan pc prive**

L'A.R. du 25 mars 2003 a également déterminé une **exonération partielle de l'intervention de l'employeur** dans le prix d'achat que paie un travailleur lors de l'acquisition d'une configuration complète de PC, de périphériques et d'une imprimante, de la connexion et de l'abonnement à l'Internet, pour autant que cette acquisition se fasse dans le cadre d'un « Plan organisé » par l'employeur.

[article 38, al 1, 17° CIR/92]

Sont **exclusivement** visés, les travailleurs qui achètent une installation informatique dans le cadre d'un plan PC privé.

Il s'agit des travailleurs au sens de l'article 30, 1° CIR/92.

Les dirigeants d'entreprise sont donc exclus.

L'exonération est limitée à **60 % du prix d'achat** (hors TVA).

En termes absolus, le montant exonéré est **plafonné à 1.250,00 € par offre (1.660,00 EUR pour l'exercice 2009 – 1.730 EUR pour l'exercice 2010)**.

Remarque : La limite de 1.250,00 € (à indexer) s'applique par offre, tandis que la limite à 60 % s'applique pour **chaque achat** (par facture).

Il va de soi qu'en ce qui concerne la connexion et l'abonnement internet, l'intervention doit être limitée à 60 % du coût (hors T.V.A.) supporté par le travailleur lors de chaque facturation ou échéance de paiement.

Pour l'abonnement Internet, la limite de 1.250,00 € (à indexer) doit, le cas échéant, s'apprécier sur plusieurs années.

L'attention est attirée sur le fait que ce montant ne constitue aucunement une limite par période imposable mais bien une **limite par offre**.

Un certain nombre de conditions doivent être respectées :

- a) L'offre de l'employeur par laquelle il s'engage à intervenir dans le prix d'achat d'une configuration complète de PC, de périphériques et d'une imprimante, de la connexion et de l'abonnement à l'Internet, doit être décrite dans un « Plan PC privé ».

Il s'agit d'un plan organisé par l'employeur qui, en tant qu'intermédiaire, prévoit les contacts et l'organisation qui permettent à **tous** ses travailleurs d'acheter une installation informatique complète auprès d'une entreprise **tierce** en bénéficiant de son intervention financière, et ce, de façon fiscalement intéressante.

Le « plan PC privé » peut également être offert à une ***certaine catégorie de travailleurs*** (par exemple les employés), à condition que des conditions identiques et non discriminatoires soient offertes à tous les travailleurs de la même catégorie [AR du 22/2/2006, MB 3/3/2006]

- b) Les conditions doivent être identiques pour tous les travailleurs.
- c) Les conditions minimales auxquelles le plan est subordonné sont les suivantes :
- la configuration complète de PC, périphériques et d'une imprimante, la connexion et l'abonnement à l'Internet doivent être décrits dans le plan ;
  - le plan doit indiquer que le travailleur est libre de choisir tout ou partie du matériel décrit.
  - L'intervention de l'employeur doit être précisée pour chaque élément de l'offre.
  - L'intervention ne peut avoir lieu qu'à l'occasion d'un achat de matériel neuf.
  - L'intervention de l'employeur doit avoir lieu contre remise d'une copie certifiée conforme par le travailleur de la facture d'achat ou de la preuve de l'achat au nom du travailleur.
  - En ce qui concerne le matériel acheté antérieurement par le travailleur dans le cadre d'un « plan PC privé », le plan doit stipuler qu'il ne peut être donné de nouveau suite à l'offre de l'employeur qu'au cours de la 3<sup>ème</sup> année suivant celle de l'achat.

Exemple :

*Un travailleur achète en 2005 un PC et un logiciel au service de l'activité professionnelle.*

*Cela ne l'empêchera pas de donner suite, en 2006, à l'offre d'acheter une imprimante et une connexion à l'Internet, par exemple.*

*Pour pouvoir acheter un nouveau PC, il devra, par contre, attendre jusqu'en 2008 (année N + 3).*

*Il ne peut cependant pas (en 2008) acheter une imprimante.*

*Il peut cependant reprendre un abonnement internet (il ne s'agit pas d'un achat de matériel).*



**Remarque :**

Le plan stipule que le travailleur a la **possibilité de choisir**.

En d'autres termes, le travailleur n'est pas obligé d'acheter une configuration complète de PC, mais il doit acquérir au moins **2 éléments de l'offre** de l'employeur.

En vertu du principe de l'annualité de l'impôt, cette condition s'appréciera par période imposable.

En effet, si au cours d'une période imposable déterminée, le travailleur achète le premier **et seul** élément d'une offre donnée, et que son employeur intervient financièrement durant cette même période, cette intervention constitue **entièrement une rémunération imposable** [sauf si un 2<sup>ième</sup> élément est acquis durant cette même période) et est soumise au précompte professionnel.

Toutefois, lorsqu'un travailleur décide d'acquérir 2 éléments d'une même offre à des moments différents voire même au cours de périodes imposables distinctes, la condition sera rencontrée et tout problème lié notamment à l'obligation de retenue du précompte professionnel sera évité si l'employeur **intervient globalement dans l'achat des 2 éléments suite à la 2<sup>ième</sup> acquisition**.

**Exemple :**

*Le 2/2/2006, le travailleur achète un PC dans le cadre d'un plan PC (facture 1).*

*Le 5/9/2006, il achète une imprimante dans le cadre du même plan (facture 2).*

- *Si l'employeur intervient lors de l'achat du PC sur présentation de la facture 1, à ce moment, la condition n'est pas rencontrée de sorte que son intervention constitue à ce stade un revenu imposable (soumis au Pr.P).  
Dans cette hypothèse et dès lors que le 2<sup>ième</sup> élément de l'offre est acquis durant la même période imposable que le 1<sup>ier</sup>, l'intervention sera toutefois susceptible d'être exonérée et le Pr.P pourra être récupéré, le cas échéant, par compensation.*
- *Par contre, si le 2<sup>ième</sup> élément était acquis durant une période imposable ultérieure, l'intervention de l'employeur dans l'acquisition du 1<sup>ier</sup> élément serait définitivement imposable (principe de l'annualité de l'impôt).*
- *Toutefois, si l'employeur attend l'acquisition du 2<sup>ième</sup> élément et intervient globalement dans l'achat des 2 éléments sur présentation des 2 factures, la condition est remplie et l'intervention est d'emblée susceptible d'être exonérée.*

## EXEMPLE

Un employeur propose à tous ses travailleurs les plans PC privés suivants :

- *année 2008 :*
  - **plan A** : PC de type A, écran de type A, clavier de type A, souris de type A, imprimante de type A, logiciel de type A, scanner de type A, graveur de type A, appareil photo numérique de type A, tablette graphique de type A, connexion Internet, abonnement Internet;
  - **plan B** : PC de type B, écran de type B, clavier de type B, souris de type B, imprimante de type B, logiciel de type B, scanner de type B, graveur de type B, connexion Internet, abonnement Internet;

Année 2008 :

Pierre achète :

- un PC A, un écran A, un clavier A, une souris A et deux imprimantes A (facture 1 ;
- un graveur B et un scanner B (facture 2).

**Montant total de la facture 1 hors TVA : 2.000 EUR (1 imprimante : 250 EUR) de la facture 2 hors TVA : 500 EUR**

**Intervention de l'employeur : 2.000 EUR x 60 % = 1.200 EUR (facture 1)  
500 EUR x 80 % = 400 EUR (facture 2)**

Traitement fiscal

**Eléments admis : tous sauf une imprimante (deux mêmes éléments)**

**Montant exonéré :**

*plan A : 2.000 EUR - 250 EUR = 1.750 EUR x 60 % = 1.050 EUR*

*plan B : 500 EUR x 60 % = 300 EUR*

**Total : 1.050 EUR + 300 EUR = 1.350 EUR**

**Montant imposable :**

*facture 1 : 250 EUR x 60 % = 150 EUR (totalité de l'intervention)*

*facture 2 : 500 EUR x 20 % = 100 EUR (partie qui dépasse 60 %)*

**Total : 150 EUR + 100 EUR = 250 EUR**

## **EVOLUTION EXERCICE 2010 :**

Le règlement relatif aux plans PC privé est d'une part assoupli, mais surtout d'autre part, très largement restreint quant à son champ d'application à partir du 1/1/2009 [Exercice 2010].

D'une part, l'achat ne doit plus se dérouler dans le cadre d'un « *Plan PC privé* » organisé par l'employeur.

Il suffit que l'employeur signale à ses travailleurs qu'il est **prêt à intervenir financièrement** dans l'achat.

Mais désormais, seuls les travailleurs ayant une rémunération brute imposable de **maximum 21.600 EUR** peuvent encore entrer en ligne de compte pour une exonération d'impôt.

En outre, **l'exonération maximale** s'élève à **550 EUR**.

La partie de l'intervention qui dépasse ce plafond est considérée comme une rémunération imposable.

! " (! !\$" ' #! " %\$" "\$ (%) " "%((% C), (& #' \*'& (% :%\$ \*)  
B' \$ "%

\$ \$ ! " (!! (' \$# "' !! " ! !# \$W \$Y #7 \$#  
 \$9' ! '# # \$Y %! !' # '\$

' "# ! " (! # > > " ! ! \$" (" \$" 1 #"  
 ! " (!- "\$#! \$"!3 !)

7 ! \$9(! !- 3 ! \$9(! %% !\$ W ! # \$ !' 3 "  
 !\$" \$"=\$" 8  
 7 ! " ! \$"!3 ! #0!!\$ %!\* ""!- (\$% - ,8

! ! " (! \$ " > ! " ! ' #"" \$" ! ! (" !.# "  
 0""% "

"! ! " (! # " \$ \$ # " .#\$ 7 \$%!!\$" \$ -  
 - ! \$9(! !  
 #! !7 \$!!0 - " ! !- ' " ' " (\$  
 \$" M #

" .# \$" " ' ! " " ! \$9(! (' " 3 ' "( - " ! \$"  
 ' ' ! .# 3 .# ! \$9(! ( ' " 3 ' "( \$ (" !! !\$#! %\$  
 ! " ! %B\$" 3 .# !'1 " 3 " \$ \$" J \$!0 !

) \$  
S

5 H \$

7 S S  
 \$ :

7 % ;( Q S5.3. .:  
 '(( Q  
 5.3. . > :

7 I \$ '(Q 0  
 5.3. . '(Q % #.

E

) > I \$  
 S .

*Les fiches fiscales adéquates doivent être établies pour l'avantage de toute nature taxable.  
A défaut, celui-ci sera imposé au titre de commission secrète.*

Passons en revue certains A.T.N. parmi les plus courants :

#)'" )"% + " ) % #) 6 !" < " \*) \*% 2 " : '\* &%&

[voy. aussi Com/IR 36/7]

--> 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.

Celui-ci est en principe égal au prix de vente normal du bien dans le commerce de détail, le cas échéant diminué du prix payé par le travailleur.

En pratique, l'avantage imposable peut être limité au !" < \*% "% %' ou d' C) & #' supporté par l'employeur (le cas échéant diminué du prix payé par le travailleur), lorsque celui-ci fournit aux membres de son personnel (gratuitement ou à un prix inférieur au prix de revient ou d'acquisition qu'il a supporté) certains objets produits ou commercialisés par l'entreprise.

Cependant, il doit s'agir de biens de consommation courante ou de bien durables d'un prix relativement modique (par ex. une radio, une TV, une voiture d'un type courant,...) utilisés par les travailleurs pour leurs besoins strictement personnels et, en ce qui concerne les biens durables, à condition que leur fourniture ne se répète pas trop fréquemment eu égard à la durée normale d'usage de ces biens.

A noter que lorsque le prix des objets payés par ledit travailleur est égal ou supérieur au prix de revient dans le chef de l'employeur, l'avantage qui résulte de la fourniture du bien est %<# " %' ' C), ' +% &# ( (voir infra, analyse de l'article 38 CIR/92).

\* Exemple :

*Un employeur (constructeur automobile) fournit une voiture d'un type courant, construite dans l'entreprise, à l'un de ses employés.*

- Prix de revient : 20.000 EUR.

- Prix de vente normal : 25.000 EUR.

- L'A.T.N. imposable est égal à :

- si la fourniture est gratuite : 20.000 EUR.

- si le prix d'achat est de 15.000 EUR :

20.000 – 15.000 = 5.000 EUR.

- si le prix d'achat est de 20.000 EUR. : 0 EUR (avantage social).

776 J\$#=\$#! " ! ! # # \$ \$ 0 - " ! # " ! ! A \$W # " ! \$ # " \$ '
# " % # \$ \$ 0 # 0 ! ! \$ " ! \$ " " \$ ! 1 # " ' 1 # - . # ' ! !
\$ " " "\$ ! \$ # " \$ 1 0 # " \$ ' - \$ " ! # - # 9 #
"! \$ - # " J \$ ! 0 \$ # ! 0 ! # ! \$ " "
\$ ! \$ " " ! " " \$ " " \$ # R \$ " ! . # - " ! ! \$ "
> # / | + / - \$ " ! A # \$ " . # - 0 " . # ! \$ # " \$ # ! # ! " !
\$ " - " ! " ! A # " ' # " " \$ # ! . # " ! ! !
\$ " ! \$ " ! % % # ! \$ # \$ 9 #
\$ # ( # " \$ " % # \$ \$ 0 \$ " " ! \$ " . # - "
\$ \$ # " " ! ' 1 # ! ! . # # A ! ! \$ " ! \$ " " - ! \$ ' ' 1 1
# " 3 ' \$ - " \$ # " " - ! 1' - # 3
\$ " # ( " # 0 . # ! ! \$ 9 ! 1 " ! ' 1 # ! ! ! . # "
\$ " \$ % " " 7

:# " ! \$ - # " > ' \$ 9 C # 4 P " ' " ( # # + / D ' " !
\$ " \$ " ! # . # ! # " ' # \$ " ! # ! 0 " ! \$ # ! ! ? " ! \$ "
# 3 " # \$ ! \$ " ! # ' ! \$

\$ # ? ! ! " - ? " ( " ? ! ! \$ " ! ' ' \$ # " ' # " \$ - " ? ! \$ " !
! \$ # ! 3 " # \$ ! \$ " ! # ' ! \$ - ! )

7 3 9 # " ? ! ! "% ' # # ; prix de revient <-ET,
7 ' # \$ " n'exède pas 30 % du montant du prix normal C \$ " " ' # \$ "
. # ' ! ! T # " \$ ! \$ " ! ' ' \$ ' # " \$ " ! \$ # ! 3
\$ ! \$ " D

\ " \$ " ! . # ! \$ " \$ " \$ " \* % \$ " ? # " % \$ " , " ? ! ! ! # " % !

# )"% %' (% & '+ % ' +% %' ' )"%

! \$" ! !"( % "" \$" "" " # " \$ \$" 1 .# # > ' 3  
' 1' " # \$"  
H " ! "\$ 0 # !- !\$ ' ' " # ! A \$ "\$ 3 # " !\$ "" 19 ! .# ) -  
( " - " ! # \$ # > # " !

% # ' 3 # .# A \$ \$" " \$ ' # ' 1 # \$ # #  
!\$# " "%' # 3 ! # 1 "

"! \$" \$! A .# C) & #' \*,)'% # )"% \*% (% & '+ !#) " )' !" <  
'\$ "%)" 6 & (%) " ! " )'% !%"&#" % C) " (( % !#) " ( &# !%"%)&% \*% (% & '+  
#& )% \* '& (% :%\$ \*% % % !%"&#" % )' < B(%

# ? " ( ! '( 3 %%' " " # "" # ' 1 # #  
\$# .# "% \$ ' '\$'  
\$# ' " # "" - \$" \$# \$ ' ( # \$9 " ! "  
# 3 # #0 ! ; F 5 < \$ # 3 # " \$ # " \$"  
> " # ' 0 !! " "\$ ?# " ' 1 # 3 ! # !  
#! ' '% ' %' " 3 \$ ; N - .# \$ " ! # # " \$9 "" #  
" ' 1 # ! ?\$ ! \$ ! \$ # " " ! # " ' # 7 > ' % " ' %' " 3 !  
"\$ ! \$9 "" !

\$" 0# 0 \$ # 0 " " "# \$#=\$#! ' 0 .# # "" # ' 1 # "  
\$ ! \$ " ! 3 \$ \$ " \$ # !! ! \$ " ! \* Q \$ ' ( ' ' - ' ( "" #  
' 1 # -L,  
?! " ! .# " ! # " ! ? ! A - # " \$ " 0# 0 "\$ .# ! # A ! Q \$ ' (   
""# \* & Q !, " " ! # ' # 3 # ! " \$ " ! ! A !  
?' # \$ " \$ ; < \* + & Q !,  
\$ # ? # ! \$ " ! ' .# ? 0 ! " \$ # \$ " ! A !  
\$9 " ! "# ! ? " ! \$ " # ' ! \$ \$ " ! ? 1 \$ \$ ! .# ?  
\$ # \$ \$ " " !! " !! ' % ' ! " .# ! \$ - " \$ " " B " "%  
C - # !- + / ID

C \$9 !# .# ! \$ - ! " ! # \$ " ! " ! ! # " ! ) 2 ! 8 / \$ Y  
+ 8 4 D

\$ ! .# ! .# ' # "? ! & \*% ( % ! "# \$ % & & # " % ( % ( &# ! "% %) & % % ( % & '+  
"? ! ! \$ ! 0 ? 0 # # " J 0 " ! \$ " 1 %  
' "\$ " !- 9 # # " ! ! ? ' 0 # " \$ " \* '& ( % :%\$ \*% ( &#  
\* " # ! " ! "(, 3 \* 7 ' + % '# 2 ( # ) B ' # ( % \* ! 1- 2 2-

J 0 # " A " ! " R \$ " ! " " ! \$ " ? # " J \* '& (%  
:%\$ \* ) \* " + % ' \* 7 % ' "% ! " & % ( # "& 2 M 2 % C ) 7 ( \* & # ! # ' 6 & # ! # ) & %

J 0 # " A .# " # ' 1 # ! \$ ' ' ! "( # ? \$ \$ " 3 # "  
! \* ? ' \$ # ! # ( " ! \$ ' ' " # ! ! "(, - " ! \$ " B \$ .# ? " ! \$ "  
\$ " ! " .# " # " ! "( ' ' ! \$ " \$ \$ " 3 !  
" ! - ? ! 0 " " # " ! "( # \$ " ! " ? " ( 3 ! ' ( - " "\$ B "  
3 ' ! # 7 > 0 "" % ' \$ " \$ .#

L'attribution de l'avantage (par la société preneuse) ne se justifie qu'en raison des rapports qu'entretenait le contribuable (le dirigeant) avec la société preneuse en leasing sur le plan professionnel.

La circonstance que le contribuable ait cédé l'avantage à son épouse ne fait pas disparaître le fait que cet avantage, découlant de ses activités professionnelles, a été révélé à son épouse.

[Tribunal, Mons, 17/1/2002]

Certains contribuables ont contesté la légalité de la taxation établie par l'Administration en invoquant la violation du principe du secret bancaire (article 318 CIR/92).

Le scénario est classique : l'Administration recueille des renseignements auprès d'une société de leasing, et découvre qu'à l'expiration d'un leasing de voiture (par exemple), le dirigeant, cadre (ou un proche de celui-ci) a acheté cette voiture au prix (modique) préalablement prévue dans le contrat de leasing.

Elle taxe alors le dirigeant ou le cadre sur un avantage de toute nature.

Les Cours et Tribunaux adoptent pour l'instant des points de vue opposés quant à l'application du principe du secret bancaire en la matière.

Le Tribunal de première Instance de Bruxelles (Chambre francophone) a considéré à plusieurs reprises que l'Administration avait violé le secret bancaire, en recueillant (en vue de la taxation d'un A.T.N.) des renseignements auprès d'une société de leasing.

Le Tribunal estime qu'une opération de leasing est bien une « opération de crédit », en tout cas dans le chef de l'établissement qui octroie le financement.

L'Administration a violé le secret bancaire en recueillant des renseignements auprès de la société de leasing en vue d'imposer ses clients, de sorte que les renseignements ont effectivement été recueillis en violation du secret bancaire.

[Tribunal de 1<sup>ère</sup> Instance, Bruxelles, 23/2/2000 ; Fiscologue, n° 772, p 1]

[Tribunal de 1<sup>ère</sup> Instance, Bruxelles, 15/2/2002 et 3/5/2002 – voir Fiscologue n° 856]

[Dans le même sens, Tribunal de 1<sup>ère</sup> Instance, Namur, 23/10/2002 ; Tribunal de 1<sup>ère</sup> Instance, Bruges, 24/3/2003]

Cette jurisprudence concernant les sociétés de leasing et le secret bancaire semble cependant devenir minoritaire.

En effet, la plupart des décisions semblent consacrer l'absence de violation de l'article 318 al. 1 CIR.

Signalons, un jugement du Tribunal de Première Instance de Bruxelles (Chambre néerlandophone) où le juge considère que les sociétés de leasing ont violé le secret bancaire en vue de la taxation d'un A.T.N. des renseignements auprès d'une société de leasing.

[Tribunal de 1<sup>ère</sup> Instance, Bruxelles, 4/4/2002]



Dans ce sens, le tribunal de première Instance de Mons a considéré que l'opération consistant pour le donneur en leasing à revendre un véhicule au terme du contrat, constitue une **opération qui n'entre pas dans les prévisions de l'article 318 CIR/92**, car étrangère à une opération de crédit.

Elle doit plutôt s'analyser en une opération commerciale pure et simple de fourniture d'un bien.

[Tribunal, 1<sup>ère</sup> Instance, Mons, 17/1/2002]

[Dans le même sens, Tribunal 1<sup>ère</sup> Instance Liège, 21/1/2003]

La Cour d'Appel d'Anvers a également considéré que la vente par le donneur en leasing d'un véhicule à la fin du contrat **n'est pas une opération qui tombe sous l'article 318 CIR/92, étant donné qu'elle est totalement étrangère à une opération de crédit et concerne uniquement la livraison d'un bien**.

En effet, le but de la location-financement est de procurer au preneur en leasing la jouissance d'un bien meuble corporel contre un prix déterminé qui prévoit une option d'achat pouvant être levée en fin de contrat.

Si la convention de leasing constitue pour le preneur en leasing un moyen de financement d'un bien d'équipement, l'obligation du donneur en leasing consiste principalement en la mise à disposition du bien, et l'obligation du preneur en leasing en le paiement du loyer.

Une convention dont le but principal est la prestation d'un service non financier, une livraison de bien ou une combinaison des deux, même si elle est assortie de modalités de paiement par lesquelles le fournisseur du service ou du bien octroie un crédit à son client, reste une **opération commerciale** n'impliquant aucune activité bancaire, et ne tombe donc pas sous l'application de l'article 318 CIR/92.

De plus, comme en l'espèce, le contribuable (dirigeant de la société preneuse de leasing) n'était pas partie à la location-financement, il en découle que la **question posée par l'administration à la société de leasing n'avait pas trait au volet financier de l'opération, mais bien à la vente d'un élément d'actif de la société de leasing**.

[Appel, Anvers, 29 avril 2003 + Instruction administrative AFER 31/2001 du 28 mai 2003]

[Dans le même sens, Appel, Bruxelles, 19/4/2006]

[voy. aussi sur cette question, l'instruction administrative du 29 mai 2002]

### **3. Travaux immobiliers gratuits**

Selon la Cour d'appel de Liège (3/12/1986), des travaux d'aménagement et de construction d'un mur effectué gratuitement par une société sur un terrain pris en location auprès d'un de ses associés constituent un A.T.N. imposable pour l'associé bénéficiaire.

La Cour d'appel de Liège a également, dans un arrêt du 24/4/1996, conclu à la taxation au titre d'A.T.N., des sommes versées par une société (locataire) pour le dédommagement de dégâts locatifs à l'un de ses administrateurs (bailleur), ceci vu la légèreté avec laquelle la société a accepté de considérer les dégradations comme étant de nature locative et de les prendre ainsi directement à sa charge.

### **4. Bourse d'étude**

Trois arrêts de la Cour d'Appel d'Anvers (13/11/1995, 18/12/1995, 19/2/1996) ont jugé que des bourses d'études octroyées directement aux enfants des membres du personnel par l'employeur de ces derniers **ne constituaient pas** un avantage de toute nature taxable dans le chef des parents-employés.

!\$" " !#\$!7= " ! .# \$ \$ ! 0\$ #!! " ! \$# 0# ' #' #'  
! \$" \$% !! \$" .# ! ' !! ' # \$" !# ' # .# ! 0\$##!  
% " " " ! \$" ! ! ' !! .# ! \$" "\$ " 3 1 ( ! " !

\$! \$" " ! 0 ! ( " ! \$"

" " - \$# !! \$" - .# # 3 ! \$" \$" !# .# ! \$" - \$" "  
\$! \$" " ! " %% - \$# !! \$" ' ! .# \$" " 9' #' ! .# ' 1 ( #"  
# ! \$0 ( \$" ! .# ! \$" !! "" ! - 0 ""% 3 " # \$" ! # " !  
! \$" 1 % # " ( \$# " # - \$ ! .# " ! %% # " ! \$" \$# 3  
?\$ ! \$" ? ?# " ' \$% !! \$"

J\$# %\$! \$! .# =#(- A! \$ \$0! ' .# ! " ! \$" %% " "#! - "  
# ? # \$ - ? !!# # "\$ \$ " ! .# 3 #! "% " !-  
\$! A .# 0\$#! .# ' \$ ' " # "% " ! # " : \* ' 3  
\$ ( " ' \$ A \$9# , "? .# ! # ! " ! # " "\$ " Y  
!# \$ ' " ! " ? ! A - ' !# 0 ! ! % ! .# ? " ? ! ! \$# ' .#  
! " ! # " Y \$" 0# # % ! \$# ! ? : - ! " ! # \$# # "  
.#?#" %\$ \$" ' .# # # ! ! % " " ? " ! ( " " !# ' # !#

\$! .# =#( \$"! - " \$# - .# 0\$#! ' 9' \* "% %2%' ) < %\$ ' & !  
#! .# ! " ! "?" " ! = \$ # !! " ! \$ - ' " !  
!\$# " " .# ! ! %2%' & %\$\$%) & ! " ( 7 ' % ! "#\$ % ' ' \* "% %2%' .'  
' \* "% %2%' ) " ((%)

C !! \$" - + ! + - & 22/7224D

F "# \* , % 2 ! : 3 # & % % \* "# \* % & ) ! % "\$ %

\$ ! .# # " " ! \$ ' '\$ \$ \$ 3 7 # " \$ 19 '\$! \$# !# % !#  
#" " \$" ! \$ ' .# ! \$ ' ' 9' ( "# # " #0 .# \$ -  
# 19 '\$! \$# # \$ !# % - #0 ! " ! % ' ' !! \$"  
" ! \$ " # " ! \$ ' ' "

: \ .# !! \$" ! ' ! ! " " " '\$# " \$" 7 # " " "  
"% ' # 3 # ' # 0 " - .# ! \$" ! \$! ! \$ ! \$" ! # # " J  
0 \$# "

: \$" R " ! - 9 "\$ " ! " & # 2 ! # .# \$# " ( \$" ! " ! \$ ' ' 3  
#" ( " " ! \$! # # " " ( \$! 0  
: \$ ' # " ! # " ( " ! \$ ' ' .# ' ( #0 !# "-  
!! \$" # \$ " # - " \$# \$# " - 3 # " J " ! ! \$ " 1 % \* ] + 2,

.# ! \$" '=3 % \$0= ' ! \$! =# ! # "

\$# # ! \* + & + 4 , " %% =#( ' .# \$" ! # # " J  
' \$ !! \$" ! " " ' ON " ! ' ( ! # " ! \$ ' ' - # # " \$  
!# % - # !! \$ ! ! \$ ' ' - \$ ' ! # "

J 0#" + ^ " ! " ? " ! ! ? ! .# " 3 # "\$ \$ " ' " % # # \$ " 0 # 0  
\* =#( " # + ! ,

\$" " ' % " ! 1.# ! ? ! A ! ? " ( "#) % & )&% \* '& (%  
2 '\* \*% \* " +% ' #) )" #"\* 6 '7 2!#" % C)

? ! - " %% - # .#! \$" % ' " ! ? " ( .# !" ? .#! \$"  
( # \$# 3 0\$" 1' \$ ' ' ON " ! 3 ? \$ " ?#" \$ !# % -  
\$! # #" " ( \$# " # \$! 0  
\$" " '\$" "( " 3 .#! \$" " ! !\$W 2M2% ' +% &%"  
#"\* &#)& (%& 2M2%& #'\* #'& 6 )' !"#!" "% \*% \$#'\*& C) '7%<% " % !& \*%  
2 '\* \*7 \*2' & " %) " )!">& \* )&!%"\$ "%

%% - \$" " ? " .# !!" !#!(" " "#!  
\$ ? 0!" ? " " ' \$# "!" \$ ' ' 3 ? \$" # \$" %  
%% " !#! \$## ! # !- % # !# \$# " \$ \*)" %  
: #' # > .# %' ; < - ? .#! \$" ( # \$ ' ' \$  
\$ ' # %\$!" " \$# - ! \$" %%" " ! # #- > \$! ' ' \$  
\$!#.#" !\$" " ( "  
J 0#" ?" ! \* " ! ? > ' , \$! ' ' .# +& " ! ' # " ' \$  
!#%#! " \$(# \$# #" (!" ' ( # \$9" ' # ! !

C \$9 #!! !# !# = - ?' # : " \$ 0 # (( - F!\$\$(# 4&/ # 4 ,

**6. Avantage spécial octroyé dans le cadre de la loi du 22/5/2001 sur la participation des travailleurs au capital et aux bénéfices des sociétés**

C \$ # & + P R I + D

H"! ! % ' ! \$" ! # !- '(! # ' " # 1  
 ? \$" # ' " ! ? " ' !! " 3 (! \$" ? " ! " " ? octroi  
**de participations bénéficiaires # # !- !\$#! %\$ )**

7 !\$ ?#" \$" # - B# !\$#! %\$ ? \$!"\$# ! !\$  
 !\$ ' ' " ! .# # ! \$9'- ! \$ ?#" !\$ ' ' \$\$'  
 \$" 8

7 !\$ ?#" \$" # 0""% !- B# " ! A ! #

! \$!" !\$" \$!" ' ' !)

7 " \$ ! "#! %\$!!\$"" !\* \$" \$" '# !# ? 4-  
 +- +&5 8

7 " \$ ! "#! \$0 !-' " " "#.# ! \$!"!#0!!" #"  
 0' \$ "!' ' " ! \$ ! ! !! ' ! # 0 \* J J,

' " \$ " !- ? \$9# \$ " 3 !\$# )

7 " ! \$" # ) +& T # ? " ( \* J J, 8  
 7 " ! \$" # 0""% ! ) # " \$ ! \$" !\$ ' + - 2 T  
 & T # ? " ( \* J J,

C \$9 #!! ! > ' ! ? ' # \$" \$ ! + + + + + - R + +  
 S \$ \$( # + + - R ++ + D

**7. Primes d'assurances**

! ! ? !!# " ! #" " ( # " !\$"" .# !\$" !\$#! !\$# \$# #  
 \$!" 9! ?" ! \* - ? \$ 9# ? !!# " " "  
 ?10 \$" ' #! ', \$!" # " # " ( 0

! ! 9! ? \$9# \$# # " ; assurance-accidents privés collective <  
 \$!" # " # " " ( \$!0  
 ! " " ' ! \$#! " !\$" \$# %\$! ! \$! 0 !- " \$ ' #"" \$- "- " \$  
 "!" \$" CJ 0 # - / + D

45 %&"! #'

! J " !\$" ! \$#! 0 ! " ! 1 % ! 0""% !

" %% - 4- ++ '\$ .# !\$" 22)' & & !  
\$0 "#! ! #!! '\$# " " ! #!! '\$# #! 9" \$ -  
\$# # " .# ! ( !! )

7 !\$ " (! \$" " ! ! \$!! 0 - " !\$" ! \$ ' ! # \$ \$ -  
' " \$" " %% " \$0 "# 1 # " ! 0""% ! 8

7 !\$ " (! .# - 0 " .# !\$"" ! 0 ! " \$ " ! A # " ' 0  
'#" "\$8

7 !\$ "#! " (! \$# # #! ( \$0 "#! 3 \$ !\$" \$# " !\$"  
' " "!!" \$ ' %!! \$"

! " (!!\$ # !! !\$" ! " (! G " !G .# !\$" \$#! \* '& )' B)  
&# ( \*% ' % 8#) \* '& (% B) \*, 2 ( #"%" (%& "!!#" & %' "% (%& 2%2B"%& \*) !%"&#"%(  
% \*% "%'\$#" "% (%& (%& \*% %) < 0 % (,%&%!"  
J\$#! ! #! \$ " " " \$#\$ " 0""%

" .# \$" " A \* # ?#! (,- R " ! ' ! " !#" '\$" ! 3  
#" .#! \$" " .# )

*; La question de savoir si un cadeau peut être assimilé à un avantage social dépend essentiellement des circonstances dans lesquelles il est offert et de sa valeur (c.à.d. la valeur qu'il a dans le chef du bénéficiaire, à savoir le montant que le bénéficiaire devrait payer dans des circonstances normales pour obtenir l'avantage).*

*Toutefois, dans un souci d'harmonisation, la notion de cadeau commercial de faible valeur, visée au Code TVA, peut également servir de > à la notion de menus avantages ou cadeaux d'usage qui est ici visée.*

*Il en résulte qu'un avantage ou un cadeau sera, sans plus, considéré comme minime pour l'application de l'article 38, al 1, 11°, c CIR/92, % % & !B <*

C \$9 3 '( - # H# +! + D

"! \$" ' ! .# 4- ++ " # > "\$.# \$# #! !  
" (! G \$ " !G \$# ! "#! " \$ ' " !\* \$ \$"! 7  
'( !- .# "\$" ! A ! \$#! \$"" - " ! - " '\$#  
1M ( ,

"\$ \$" " (!!\$ # \$ ! " " " A .# - !\$#! !\$" \$# - !  
" (! ' ! !!% ! \$ ! # 0 ! # !\$"" " #!!" ' 1 3 \$#  
M

"! \$" " !!"\$ " \$ " 4- # " ! "\$"  
 " (!!\$ # #!"! \$" = 7 !!\$#! .# .#! !!( "% %!)  
 7 # 0 ! # !\$"" " ! ! \$"! " ! \$" " !  
 \* " " \$" 1 # ( - ( - 'A!- ,8  
 7 # ( # 0 ! # !\$"" \$# 3 \$ ! \$" " !! "  
 #! "% " !- # % " "" - 8  
 7 0\$"" " ! \$# 0 ! " ' 3 ! "% ! \$" ! # # ! \* \$" - \$ ' -  
 1'N , ! 0#!( # " \$# 3 '# # !\$"" 8  
 7 0\$#! " % ! '# ! # 0 ! # ! \$" " .# !# "  
 " # " ! \$#! \$ ' " !8  
 7 #!( !! ! \$9# # " 8  
 7 # ! \$" # " A 1 " ! ' # ! " " !8  
 7 \$9 (! \$ %! \$# !\$"" 8  
 7 !!# " G!\$" ! " 'G \* \$# # " .# 7 " "" ! " 1 ( \$#!  
 ! ! !.#!,8  
 7 0# \$" Q !7 ! # " ! \$# 1A.#!7 ! \* \$ "% ,

4 5 #& C)%' %& \$ & (%&

! " (! ! \$ # " ! \$" !& \* \*) B(%& \$9# ! \$" \$!' !#  
 \$" " \$ '\* & - +/  
 ! " (! ! \$" \$" '# 2!#& B(%& \$# ! 0""% ! \* 4- +- ++5  
 ,  
 " " - " ! \$" - - # " # #0 ' # R #  
 4 +++ + 4!- .# " ! " (! \$" "# " 3 > '# 0 ! " ! 1% \$9# -  
 "\$" \$0! " # "\$" \$! 0 ' \$# ! 0""% !  
 CH! \$ % \$" ! !# !! ! \$" ' ' \$ ' ! 3 ! - "\$ " " .# \$ " "  
 ! # 1A.#! \$%% ! # 0 ! # !\$ "" \* \$ 7 A!,D

! ( !)

\$9 (! \$ %! # + = \$# " \$# !\$"" 8  
 % ! ' \$" \$# !\$"" 3 \$ ! \$" : \$ ! \* \$# "  
 " - %> \$" #!( " ! ! # - : \$ , -  
 \$f # \$# "8  
 ! ' "!!! \$ " 3 ! 3 ! \$! \$" \$ ! \$"# " (\$#  
 % ! " # !\$"" - # " ! "# \$" 8  
 % ! ! 0# \$" \$ (- %- 1'- 0A \$# % ` 1!! " !  
 " " ! 1# ! 8  
 % ! '\$# " A! \$0 ( \$ - " # # A( " - 3 #"  
 '\$"\$ \$# 3 # " !! 10 " \$# 3 # " ! ' \$#  
 1 # .# 8  
 % ! ' \$" - 3 \$ ! \$" ! ! " \$!"  
 1\$"\$ % .# ! # 0 ! # !\$"" \$ ! ! 3 # 7 8  
 % ! " ! \$ \$ % \*( # \$# 3 ' # , 0 ! # !\$"" #  
 \$ - ( - > 0#! ! # \$# - \$ (" !  
 \$9# !! \$ ! \$9" ! ! \$ \$# # # " \$ "  
 # \$ !

@ A "#B(2 C)% \*%& :>C)%& % \*% )< #\$\$\$<2%2B"%& \*) !%"&#"%(

C \R - & +/- -25 45 S # F 5 4 -+l ' 0 D

!!( # ) 3 ? E H? R \: J \ 4

! " (! !\$ # \*"\$ " "\$" '# 0 !, \$# \$" " " > \$!" '!'  
\$ ! \$ &!"#\$%&& #"%"(& "!"\$ "\$!"\$!" !

:\$" !!- ? 0# \$" ; \_\_\_\_\_ < !\$#! "? \$ .# %\$ )

7 %' ' )" % -

7 %' %&!> %.

7 \$# !\$#! %\$ B#& \*% ! %2%' \*% C)% (C)% ' )" % C)% % &#1A.# !7

# - 1A.# !7!# !!- 1A.# !7 # # - 1A.# !7 - 1A.# !7! \$ - 1A.# !7

" - 0\$!" ? 1 -L, % 0 # 0#! # " !- #

0 ! !\$" !\$"" - "!"# 0# !\$ ' " "\$" \$ #"

'#" \$" \$ " \$#! ! \$!"% \$#! "

! ; 1A.# !7 " < \$# \$" "\$ " \$" A! " 3 !!" !

!!.#! " .#?3 ! !! \$ ! ?" ' 3 ?\$ !\$" %!

" \$( 1.#!

C \$9 # F 2 4 # I \$Y 4D

! ; B#& \*% ! %2%' < " # " " " > '1" (!.#? # A! ? " !!.# \$"

' 0 " \$" ## \$ ?' # ! 0\$!" "

! \$ " \$ #" \*)"% \*% ( \* (2 % " # " " ##" !> 9! " ("

# 0""%

? "!" \$" ".#'.#? ! ? !.# ; < ! !'

#" \*)"% 2 < 2 (% \*7)' '

: #' '# 1A.# ! '- " #- "!' (' "\$-

> ' #" "\$# #

? "!" \$" ' " ".# \$" \$" 3 #' ?#" ""

! ? \$" .# \$# ! 0\$!" " ' !3 #++ &

C \$9 3 '( - ! # ! "!" ! !+& / + &D

! \$" \$!" '# 0 '\$" !!"# "!" )

@ A #)&! 0 ! # !\$"" \$ " 0""% # > " (

@ R 0# \$" \$ ! % 3 ?\$ !\$")

\*, ?#" \$# #! #! %> !\$# '"" "!" "# !- \$ \$f - \$# "-

%> : "7 \$ !- #" %> \$ " #!( " ! \$%!!\$ "\$ " "

\*"\$ " : "7 \$ \$# : "7 0, -#" "" ! -L

\*0, ?#" ! ?#" ! " \$" 1\$" \$ % .# 8

\*, ! 3

(3) Le **montant total attribué** ne peut pas dépasser :

- (a) dans le cas de fête(s) ou événement(s) annuel(s) : **35 € par année et par travailleur**, étant entendu qu'à l'occasion de la fête de la Saint-Nicolas ou d'une autre fête ayant le même caractère social, un **montant annuel supplémentaire de 35 €** peut être accordé **pour chaque enfant à charge du travailleur** ;
- (b) dans le cas d'une remise de distinction honorifique : **105 € par année et par travailleur** ;
- (c) dans le cas de la mise à la retraite : **35 € par année complète de service** que le travailleur a presté pour l'employeur qui offre le cadeau, avec cependant un **minimum de 105 €**.

→ Ces montants limites peuvent être **cumulés** dans le chef d'un même travailleur.

### REMARQUES

- Le régime précité s'applique aussi aux « Dirigeants d'entreprise ».
- Les montants limites (par exemple 35 €) peuvent être attribués en plusieurs tranches (par exemple, il est possible de remettre un chèque de 20 € à l'occasion de la Saint-Nicolas, et un autre chèque de 15 € à l'occasion du Nouvel-An, du moment que le montant total n'excède pas le plafond de 35 €).
- En ce qui concerne les enfants à charge, l'attribution ne doit plus (comme auparavant) se faire obligatoirement à l'occasion de la Saint-Nicolas, de la Noël ou du Nouvel An.

Il suffit que l'attribution se fasse « *à l'occasion d'une fête ayant le même caractère social* » (par exemple, la fête de la Saint-Martin ou même l'anniversaire de l'enfant »).

- Les « Chèques-repas » ne sont pas visés ici, mais sont soumis à un régime propre (voir infra).
- Une différence mérite d'être soulignée, en ce qui concerne le montant maximal des cadeaux qui peuvent être remis à l'occasion d'une mise à la retraite, entre le régime fiscal et social.

Sur le plan fiscal (cfr supra), s'applique un maximum de 35 EUR par année de service complète, avec un minimum global de 105 EUR.

Dans le nouveau régime social (applicable à partir du 1/1/2003), la même règle est applicable, mais un plafond général a été prévu : la valeur des cadeaux ne peut être supérieure à 875 EUR.

Normalement, les plafonds en matière de sécurité sociale procèdent d'une approche du « tout ou rien » : cette règle a été confirmée par la Cour de Cassation (Cass., 17/11/2003).

Cela signifie que le dépassement des plafonds a pour conséquence qu'il faudra payer des cotisations sociales sur l'intégralité du montant de l'avantage accordé (et pas seulement sur la partie qui dépasse le plafond).

Autrement dit, si l'on veut que les chèques-cadeaux qui sont accordés à l'occasion de la mise à la retraite restent entièrement exonérés de cotisations sociales, il faudra veiller à ce que leur valeur ne dépasse jamais 875 EUR.



## **(2) QUALIFICATION FISCALE DES PRIMES DE MARIAGE**

En vue d'établir un parallélisme dans l'application des législations sociale et fiscale en matière de primes de mariage, les directives suivantes ont été introduites en matière de « primes de mariage ».

La prime de mariage est définie comme suit au niveau fiscal :

"les cadeaux en nature, en espèces ou sous forme de bons de paiement, appelés chèques-cadeaux, remis à un travailleur à l'occasion de son mariage ou de l'accomplissement de la déclaration de cohabitation légale".

Une prime de mariage est considérée dans le chef du travailleur comme un **avantage social exonéré**, conformément à l'art. 38, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 11<sup>o</sup>, CIR 92, **à concurrence de 200,00 EUR maximum**.

Par analogie avec les autres cadeaux mentionnés à l'art. 19, § 2, 14<sup>o</sup>, AR 28.11.1969 précité (cf. circ. AFER 28/2002 du 16.12.2002), la prime de mariage est, **à concurrence d'un maximum de 200,00 EUR, entièrement déductible à titre de frais professionnels chez l'employeur**.

Lorsque la limite maximum précitée est dépassée, la différence entre la prime de mariage et la limite maximum de 200,00 EUR est considérée comme un **avantage de toute nature imposable dans le chef du travailleur**, conformément à l'art. 31, al. 2, 2<sup>o</sup>, CIR 92.

Dans ce cas, cet avantage imposable dans le chef du travailleur peut être considéré comme des **frais professionnels déductibles** au sens de l'art. 52, 3<sup>o</sup>, CIR 92, pour autant que le montant de l'avantage soit repris, conformément à l'art. 57, 2<sup>o</sup>, CIR 92, sur la fiche individuelle appropriée.

Par ailleurs, il convient également de remarquer qu'une prime de mariage qui est exonérée à titre d'avantage social dans le chef du bénéficiaire, peut être combinée avec l'octroi de bons de paiement qui sont également exonérés à titre d'avantage social dans certains cas bien précis (voir circulaire précitée du 16.12.2002).

[voy. circulaire AFER 30/2008 du 22 septembre 2008]

### **(3) Repas offerts par l'employeur aux membres de son personnel**

En principe, si l'employeur fournit des repas gratuits (ou à prix réduit), l'avantage doit être déterminé de la même façon que pour le personnel domestique, à savoir :

- \* 0,55 EUR > petit déjeuner;
- \* 1,09 EUR > repas principal;
- \* 0,84 EUR > repas du soir.

S'il y a taxation d'un A.T.N. pour le bénéficiaire, l'intégralité du coût du repas est déductible pour l'employeur.

Il n'existe cependant **pas d'avantage imposable** pour les **repas principaux** offerts au personnel au sein d'un **mess** ou d'un **restaurant d'entreprise** (et ce quel que soit le montant de l'intervention du travailleur)

Un problème se pose cependant au niveau de la **déduction** pour l'employeur du **coût du repas**.

- \* Si l'intervention du membre du personnel pour ce repas est égale ou supérieure à 1,09 EUR., le coût du repas est **intégralement déductible** pour l'employeur.
- \* Si par contre, l'intervention du membre du personnel pour ce repas est inférieure à 1,09 EUR., la différence entre le prix payé par le travailleur et 1,09 EUR n'est pas déductible.

### EXEMPLE :

>>> Imaginons un repas principal offert par l'employeur au sein d'un restaurant d'entreprise.

>>> le coût du repas pour l'employeur est de 2,50 EUR..

>>> Quel que soit le montant de l'intervention du travailleur, il n'y aura aucune imposition dans son chef.

>>> Examinons maintenant le régime fiscal dans le chef de l'employeur :

→ Prenons 3 hypothèses :

#### MONTANT DE L'INTERVENTION    REG.FISC. EMPLOYEUR

0 EUR.		1,09 EUR. >> D.N.A.
		1,41 EUR. >> Déductible
1,75 EUR.		2,50 EUR. >> Déductible
		1,75 EUR. >> Bénéfice
0,30 EUR.		0,30 EUR. >> Bénéfice
	(1,09 – 0,30)	0,79 EUR. >> D.N.A.
		1,71 EUR. >> Déductible

### REMARQUES

\* Le Ministre a précisé lors d'une réponse à une question parlementaire que lorsque l'entreprise se borne à servir du potage et des sandwiches garnis, les mêmes règles prévalent, mais il convient de remplacer le montant de 1,09 EUR (44 F). par 0,84 EUR (34 F).

\* Il n'existe pas non plus d'avantage imposable lorsque le repas social principal est pris **en dehors du mess d'entreprise** et que le bénéficiaire **participe** dans le coût de celui-ci à concurrence d'au moins 1,09 EUR (44 F.).

\* Lorsqu'il s'agit d'un repas social autre que principal et ce, quelqu'en soit le lieu, il n'existe pas d'avantage imposable si le bénéficiaire participe dans le coût de celui-ci à concurrence d'au moins 0,55 EUR (22 F) pour le petit déjeuner ou 0,84 EUR (34 F) pour le repas du soir.

\* Lorsqu'il s'agit d'un repas gastronomique (autre que social), il n'existe aucune immunisation dans le chef du bénéficiaire.

En effet, celui-ci est imposé au titre d'A.T.N. à la valeur réelle du repas offert.

#### **(4)CHEQUES-REPAS**

Le régime tel qu'il vient d'être décrit ne s'applique pas aux chèques-repas.

Dans le but d'établir un parallélisme entre la législation sociale et la législation fiscale, en matière de chèques-repas, l'Administration des contributions directes a décidé de modifier les directives applicables en l'espèce.

Pour ne pas être considérés comme rémunération, les chèques-repas doivent satisfaire simultanément à toutes les conditions suivantes :

[voy. : article 19bis § 2 AR/CIR/92 + circulaire adm. 9 juin 1999]

- (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** [pour les chèques attribués à partir du **1/1/2003** (Ex. 2004) -A..R. 18/1/2003, M.B. 6 mars 2003 + circulaireAFER N° 15/2003]

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].

## REMARQUES:

→ 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**.

→ Dans l'hypothèse où l'on peut considérer l'octroi de chèques-repas comme « **avantage social** » :

- il n'y aura **pas d'avantage imposable** pour le bénéficiaire; (art. 38, 11° CIR/92).
- le **coût** à charge de l'employeur doit être entièrement **exclu de ses charges professionnelles**. (art. 53, 14° CIR/92).

**A partir du 1/2/2009, il est admis que maximum 1 EUR de l'intervention de l'employeur dans les chèques-repas (considérés comme avantages sociaux) soit déductible comme frais professionnels**

→ Par contre, si une condition n'est pas remplie, les chèques-repas perdent leur qualité d'avantage social.

Ils sont dès lors :

- **imposables comme A.T.N.** dans le chef du travailleur (et à concurrence de leur **valeur réelle totale**, sous déduction bien sûr de l'intervention du travailleur);
- **déductibles** intégralement dans le chef de l'employeur.

Exemple :

\* valeur du chèque : 6,20 EUR .

\* nombre de chèques distribués est normal.

	<b><i>Intervention EMPLOYE</i></b>	<b><i>Imposition EMPLOYE</i></b>	<b><i>Régime fiscal EMPLOYEUR</i></b>
(1)	0 EUR	6,20 EUR	6,20 EUR. déductible
(2)	0,74 EUR.	$6,20 - 0,74 = 5,46$ EUR	6,20 EUR. Déductible 0,74 EUR. Bénéfice
(3)	1,24 EUR	$6,20 - 1,24 = 4,96$ EUR <i>(pas d'avantage social car intervention de l'employeur est &gt; 4,91 EUR)</i>	6,20 EUR. déductible 1,24 EUR. Bénéfice
(4)	1,98 EUR	0,00 EUR	coût non déductible

## **2.4. AVANTAGES NON RECURRENENTS LIES AU RESULTAT**

[Article 38 § 1, al. 1, 24° CIR]

[Codes 1242/2242 – 1244/2244]

**Base légale : CCT du Conseil National du travail n° 90 et Loi du 21 décembre 2007.**

### **2.4.1. CHAMP D'APPLICATION**

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 [voir codes 1418/2418 – 1420/2420 du Cadre XVI de la déclaration]

### **2.4.2. DEFINITION DES « AVANTAGES NON RECURRENENTS LIES AUX RESULTATS**

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.

La notion de groupe bien défini de travailleurs ne peut exclure les PME du mécanisme d'instauration des avantages non récurrents liés aux résultats.

Les PME ne comptant qu'un seul travailleur peuvent introduire des avantages non récurrents liés aux résultats pour autant que cet avantage ne soit pas lié à un objectif individuel.

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

#### **2.4.3. REGIME APPLICABLE EN MATIERE DE SECURITE SOCIALE**

- Dans le chef du travailleur :

Pour que cet « avantage non récurrent lié aux résultats » soit exclu de la notion de « rémunération » pour le calcul des cotisations sociales, il ne peut dépasser un **montant de 2.200 EUR [2.314 EUR pour l'exercice 2010] par année calendrier par travailleur chez chaque employeur qui l'occupe**.

Contrairement au régime fiscal (voir ci-après), il est donc possible qu'un même travailleur puisse bénéficier d'avantages non récurrents liés aux résultats **exonérés** de cotisations sociales auprès de plusieurs employeurs.

Les avantages non récurrents liés aux résultats ne peuvent néanmoins être instaurés dans le but de remplacer ou de transformer des rémunérations, primes, avantages en nature ou généralement quelconques ou des compléments à tout ce qui précède, prévus dans des conventions individuelles ou collectives, qu'ils soient assujettis ou non aux cotisations de sécurité sociale (article 6 § 1 de la loi).

Le montant de 2.200 EUR sera adapté à l'indice santé des prix à la consommation le 1<sup>er</sup> janvier de chaque année [à partir du 1/1/2009] [2.314 EUR pour l'exercice 2010].

- Dans le chef de l'employeur :

L'employeur doit verser une **cotisation spéciale de sécurité sociale libératoire de 33 %** du montant de l'avantage non récurrent lié aux résultats.

Cette cotisation est due annuellement au 31/12 de l'année durant laquelle l'avantage est octroyé et est versée à l'ONSS.

#### **2.4.4. REGIME APPLICABLE EN MATIERE FISCALE**

- 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**.

Le montant total des avantages payés ou octroyés doit être mentionné au code [242].  
Le montant de l'exonération limité à maximum 2.200 EUR doit être mentionné au code [244].  
Si le montant de l'avantage dépasse 2.200 EUR par an, le solde est **imposé globalement** au taux progressif avec les rémunérations ordinaires.

- 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].

**ENTREE EN VIGUEUR** : Ce nouveau régime est applicable aux avantages payés ou attribués à partir du 1/1/2008.

## **2.5. LE STATUT FISCAL DES REMUNERATIONS DES SPORTIFS, ARBITRES, FORMATEURS, ACCOMPAGNATEURS,...**

**Loi du 4/5/2007 [M.B. 15/5/2007]**

### **DECLARATION :**

**Cadre IV : Codes 273-274-275-276-277-278-280 [sportifs travaillant sous contrat de travail]**

**Cadre XVI : Codes 421-422-423-424-425-426**

**Cadre XVIII : Codes 658-659**

### **2.5.1. OBJECTIFS DE LA LOI**

Les objectifs de la loi sont multiples.

On peut tout d'abord mettre en avant la volonté de mettre un terme à la discrimination fiscale entre sportifs résidents et non résidents.

En effet, le régime fiscal antérieur faisait la part belle aux sportifs non-résidents qui évoluaient sur notre territoire par le truchement d'une retenue d'un précompte professionnel libérateur fixé au taux de 18 %, alors que les sportifs résidents étaient quant à eux imposés globalement. Une telle différence entraîne à la fois un départ de nos sportifs vers des cieux plus cléments et une réelle invasion de sportifs non-résidents dans nos équipes et clubs.

Ensuite, la loi entend encourager la pratique du sport chez les jeunes de 16 à 25 ans grâce à une imposition distincte des jeunes sportifs.

Il s'agit aussi d'éviter de pénaliser fiscalement les sportifs de plus de 25 ans ainsi que les formateurs, entraîneurs et accompagnateurs qui pratiquent leurs sports ou exercent leurs fonctions de manière accessoire par rapport à une autre activité professionnelle.

Enfin, la loi vise aussi à inciter les clubs sportifs à investir dans la formation des jeunes sportifs.

## **2.5.2. TAXATION DISTINCTE DES JEUNES SPORTIFS [article 171, 4° 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 %**.

## **2.5.3. TAXATION DISTINCTE DES REVENUS PROFESSIONNELS ACCESSOIRES DE SPORTIFS DE + 25 ANS, FORMATEURS, ENTRAINEURS ET ACCOMPAGNATEURS**

[Article 171, 1° 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.

Le comparaisons sera effectuée automatiquement par l'ordinateur.

Remarque :

Par **accompagnateur**, on doit entendre les personnes qui s'occupent de la logistique des sportifs et des compétitions sportives, telle que l'organisation de leurs déplacements, l'entretien des installations, du matériel et des tenues mis à la disposition des sportifs ou les

contacts avec l'équipe adverse.  
Il s'agit donc d'une notion très large.

Par **formateurs**, on doit entendre les personnes qui encadrent sportivement les jeunes sportifs, en les formant à la pratique de leur sport au sens large, quelle que soit la dénomination de leur fonction ou de leur titre : éducateur, professeur, soigneur, moniteur, préparateur physique,...

#### **2.5.4. DISPENSE DE VERSEMENT DU Pr.P [Article 275/6 CIR]**

L'article 275/6 prévoit une **dispense de versement au Trésor** par les clubs jusqu'à **80 % du Pr.P. dû (et retenu) sur les rémunérations payées à des sportifs âgés de moins ou de plus de 26 ans, à condition** d'affecter, au plus tard le 31/12 de l'année qui suit celle au cours de laquelle la dispense a été demandée, la moitié de cette dispense de versement de précompte professionnel à la formation de jeunes sportifs amateurs (entre 12 et 23 ans).

Par fonds affectés à la formation de jeunes sportifs amateurs précités, on entend le paiement de salaires à des personnes chargées de la formation, de l'encadrement ou du soutien de ces jeunes sportifs amateurs dans leur pratique sportive ainsi que le paiement de salaires à ces jeunes sportifs.

Cette affectation peut avoir lieu à l'intérieur du club ou dans une autre entité sportive qui disposerait de jeunes sportifs amateurs encadrés par des personnes percevant un salaire pour cette activité, et dont le club qui a l'obligation d'affectation supporterait tout ou partie des coûts salariaux au travers d'une convention ad hoc.

**Sanction** : Le non respect de la condition d'affectation des fonds dans le délai précité entraîne le versement au Trésor de la somme non affectée, augmentée des intérêts de retard, calculés comme en matière de perception de précompte professionnel.

#### **2.5.5. SUPPRESSION DE LA DISCRIMINATION ENTRE RESIDENTS ET NON RESIDENTS**

Les non-résidents qui recueillent en Belgique, pendant la période imposable, des revenus de sportif visés à l'article 228 § 2, 8° CIR durant une période supérieure à 30 jours, calculée par débiteur de revenus, feront dorénavant l'objet d'une régularisation de leur situation fiscale.

Ils subiront donc une **imposition globale de leur revenus** [en lieu et place du Précompte professionnel libératoire de 18 %]

[Article 232, alinéa 1, 2° CIR].

## **2.5.6. DECLARATION AU CADRE IV**

### **\* Rémunérations obtenues par des sportifs dans le cadre de leurs prestations sportives**

#### **- Traitements salaires : Code [273]**

Il convient d'y mentionner les rémunérations (y compris les ATN) de sportifs [de + ou – 26 ans] obtenues dans le cadre d'un contrat de travail, pour l'exercice de leur activité sportive. Ces rémunérations figurent sur une fiche 281.10.

#### **- Pécule de vacances anticipé : Code [274]**

Il convient d'y mentionner le pécule de vacances anticipé obtenu par un sportif, **qui porte exclusivement sur l'exercice de l'activité sportive.**

Le pécule de vacances anticipé est imposé distinctement au taux d'imposition relatif à l'ensemble des autres revenus imposables de cette année.

[voy. infra pour détails]

#### **- Arriérés : Code [275]**

Il convient d'y mentionner les arriérés obtenus par un sportif, qui portent **exclusivement sur l'exercice de l'activité sportive.**

[sur la notion et le régime fiscal des arriérés, voy. infra]

#### **- Indemnités de préavis : Code [276]**

Il convient d'y mentionner les indemnités de préavis obtenues par un sportif, qui portent **exclusivement sur l'exercice de l'activité sportive.**

[sur la notion et le régime fiscal des indemnités de préavis, voy. infra]

### **\* Rémunérations obtenues par les arbitres de compétitions sportives pour leurs prestations arbitrales et par des formateurs, entraîneurs et accompagnateurs pour leur activité au profit des sportifs.**

#### **- Traitements, salaires,... : Code [277]**

On y mentionne les rémunérations [y compris les ATN] obtenues pour ces différentes fonctions.

Elles figurent sur une fiche 281.10.

[pour plus de détails sur le régime de taxation, voy. supra]

#### **- Pécule de vacances anticipé : Code [278]**

On y mentionne le pécule de vacances anticipé obtenu par un arbitre, un formateur, un entraîneur ou un accompagnateur, qui porte **exclusivement** sur l'exercice de son activité au

profit d'un sportif.

- arriérés : **Code [279]**

On y mentionne les arriérés obtenus par un arbitre, un formateur, un entraîneur ou un accompagnateur, qui portent **exclusivement** sur l'exercice au profit d'un sportif.

- Indemnités de préavis : **Code [280]**

On y mentionne les indemnités de préavis obtenues par un arbitre, un formateur, un entraîneur ou un accompagnateur, qui portent **exclusivement** sur l'exercice de l'activité au profit d'un sportif.

## **2.6. LES DEPENSES PROFESSIONNELLES**

Des revenus professionnels passés en revue, les travailleurs salariés et appointés ont la possibilité de déduire des charges professionnelles.

En effet, comme pour les autres catégories de revenus, la loi ne taxe que le montant net des rémunérations.

Toutefois, les bénéficiaires de rémunérations n'ont pas nécessairement beaucoup de dépenses propres à leur profession ou, tout au moins, peuvent avoir des difficultés à le prouver.

Aussi, la loi leur laisse-t-elle un choix :

- soit déduction des **charges professionnelles réelles**.

Ces charges doivent en vertu de l'art. 49 CIR/92 :

- grever les salaires, traitements recueillis;
- se rattacher nécessairement à l'exercice de la profession;
- avoir été faites pendant la période imposable;
- avoir été faites en vue d'acquérir ou conserver des revenus professionnels imposables;
- être justifiées quant à leur réalité et à leur montant;
- ne pas être explicitement exclues par la loi.

Pour obtenir la déduction de ses charges réelles, le contribuable mentionnera sous la rubrique "Autres frais professionnels" (1258-2258), le montant total des charges réelles dont il fournira le détail dans une annexe à sa déclaration.

- soit la déduction de **charges professionnelles forfaitaires**.

Il s'agit d'un droit absolu pour les salariés. Il s'agit du même forfait pour ceux qui ont pour revenus professionnels des profits.



## **2.6.1. COTISATIONS SOCIALES PERSONNELLES NON RETENUES (CODE 257)**

En principe, les cotisations sociales personnelles dues par les salariés et appointés sont déduites directement par l'employeur, de sorte que le montant attribué (c.à.d. le brut imposable) ne comprend plus de cotisations sociales.

Dans certaines situations, les travailleurs versent eux-mêmes des cotisations sociales personnelles.

Ces cotisations sont donc déductibles.

Cette rubrique de la déclaration concerne essentiellement :

- les cotisations versées par les aidants d'indépendants (ancien régime) ;
- les cotisations payées par un travailleur à sa mutualité parce que son revenu était trop bas et ce, pour conserver certains droits ;
- les cotisations personnelles payées par un travailleur ayant interrompu sa carrière afin que ces années d'interruption puissent également entrer en ligne de compte pour le calcul de sa pension.
- Les cotisations perçues auprès de leurs titulaires par les sociétés mutualistes dans le cadre de leur **responsabilité financière**. Ces cotisations diffèrent selon les sociétés mutualistes.  
Elles varient entre 0,00 € et 3,00 € pour l'année 2008 [exercice d'imposition 2009].
- les cotisations de régularisation versées afin que les périodes d'études entrent également en ligne de compte pour le calcul de la pension.
- Les cotisations versées par un travailleur à sa mutuelle parce que son revenu était trop bas.

## **2.6.2. QUELQUES PRECISIONS SUR LES CHARGES FORFAITAIRES**

### **2.6.2.1. Base de calcul du forfait**

- code 250 : Rémunérations, A.T.N., pécule de vac., ... (taxation RIG)**
- + **codes 248/249 : Options sur actions (taxation RIG)**
- + **code 251 : Pécule de vacances anticipé (taxation RID)**
- + **code 252 : Arriérés (taxation RID)**
- + **code 253 : Indemnité de dédit (taxation RID)**
- + **code 245 : Indemnités de reclassement (taxation RID)**
- + **code 242 moins le 244 : avantages non récurrents liés aux résultats (taxation RIG)**
- + **code 273 : Rémunérations des sportifs (taxation RID ou RIG)**
- + **codes 274-275-276 : pec.vac.ant./arriérés/indem.débit des sportifs (taxation RID)**
- + **code 277 : Rémunérations des arbitres,... (taxation RID ou RIG)**
- + **codes 278-279-280 : pec.vac.ant./arriérés/indem.débit des arbitres,... : (taxation RID)**
- + **la différence positive entre les codes (254) et (255) (taxation RIG)**
- **DIMINUE (le cas échéant) du code (257).**

### 2.6.2.2. 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]

#### METHODE DE CALCUL SIMPLIFIEE

Jusqu'à 4.970 EUR	27,20 %
Au delà de 4.970	10% +854,84 EUR
Au delà de 9.870	5% + 1.348,34 EUR
Au delà de 16.430	3% + 1.676,94 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

### **2.6.3. FORFAIT POUR LONGS DEPLACEMENTS**

>> art. 51, al. 4 CIR/92

Lorsqu'un travailleur appointé ou salarié a opté pour la déduction de charges forfaitaires, il lui sera également accordé un **forfait supplémentaire** dans la mesure où il pourra justifier qu'il a dû effectuer de longs déplacements pour se rendre de son domicile à son lieu de travail.

Ce forfait complémentaire n'est pas accordé lorsque le contribuable revendique la déduction de ses charges réelles.

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

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

C'est le domicile et le lieu de travail au **1ier janvier de l'exercice d'imposition** qui sont pris en considération pour déterminer la distance permettant l'octroi du forfait. Cela signifie qu'un déménagement ou un changement d'employeur dans le courant de l'année n'a aucune influence sur le forfait.

Par **lieu de travail**, il faut entendre le bureau, l'usine, l'atelier,... où le contribuable exerce réellement son activité professionnelle.

Pour l'obtention de ce forfait, le contribuable mentionnera au code (256) de la déclaration le montant de forfait auquel il estime prétendre.

#### 2.6.4. FORFAIT SPECIAL

Outre les forfaits présentés ci-dessus, il existe un forfait spécial pour les :

- **bourgmestres ;**
- **échevins ;**
- **présidents de C.P.A.S.**

Le montant de ces forfaits sont (pour l'exercice **2009**)

- |   |                    |
|---|--------------------|
| - pour un bourgmestre :                         | <b>5.800,52 €.</b> |
| - pour un échevin ou un président de C.P.A.S. : | <b>3.480,31 €</b>  |

Ce forfait est à indiquer par les intéressés au code (1258-2258).

Si ces contribuables perçoivent encore d'autres rémunérations en tant que travailleurs salariés, les charges professionnelles forfaitaires seront appliquées sur celles-ci, sans que le revenu résultant de leur mandat ne soit inclus dans la base de calcul.

Le forfait spécial pour leur mandat **peut toujours être appliqué** et ce, qu'ils appliquent ou non le forfait ou les frais réels sur les autres rémunérations.

Il est évident que ces mêmes personnes peuvent toujours opter pour la déduction des frais professionnels réels sur les rémunérations issues de leur mandat.

#### EXEMPLE

*Un employé a bénéficié en 2008, d'une rémunération brute imposable de 50.000 EUR.*

*Au 1/1/2009, la distance entre son domicile et le bureau où il travaille est de 148 kms.*

Calcul des frais professionnels forfaitaires :

<i>3 % de 50.000 EUR :</i>	<i>1.586,12 EUR</i>
<i>+</i>	<i>1.676,94 EUR</i>
<i>= Forfait ordinaire :</i>	<i>----- 3.263,06 EUR</i>
<i>+ Forfait suppl. pour longs déplacements (+ de 125 kms) :</i>	<i><u>175,00 EUR</u></i>
<i>Total des frais professionnels forfaitaires :</i>	<i><b>3.438,06 EUR</b></i>

## **2.7. LES REVENUS IMPOSABLES DISTINCTEMENT [R.I.D.]**

---> Les Revenus imposables distinctement sont :

- Le **Pécule de vacance anticipé**;
- Les **Arriérés de rémunérations ordinaires**;
- Les **Indemnités de dédit**.
- Les **Indemnités de reclassement**.

### **2.7.1. PECULE DE VACANCE ANTICIPE**

>> article 171, 6° CIR/92. / Code (1251-2251) Cadre IV déclaration.

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.

Suite à un arrêt de la Cour d'Arbitrage de 2002, le législateur a modifié l'article 171, 6° CIR/92 afin de ne pas faire de discrimination dans le texte entre les employés et ouvriers.

La disposition vise désormais le **pécule de vacances payé à un travailleur qui quitte son employeur et qui est afférent à la partie de l'année au cours de laquelle ce travailleur a été occupé par cet employeur, pour autant qu'il soit payé pendant cette même année**.

La mesure s'étend à **tous les travailleurs** sans faire de distinction entre les employés et les ouvriers.

Elle s'applique aussi aux dirigeants d'entreprise **liés par un contrat de travail**.

[art 123 et 124, Loi-Programme 8/4/2003, modifiant l'article 171, 6° CIR/92]

Cependant, dans les faits, le pécule de vacances d'un ouvrier (contrairement à celui d'un employé) qui quitte l'entreprise n'est jamais payé de manière anticipée, mais toujours dans l'année suivant l'année de départ (par l'ONVA).

Le « pécule de vacances de départ » n'est donc pas imposé distinctement, mais **globalement** au taux progressif.

Le Tribunal de Liège a posé une question préjudicielle à ce propos : le fait que l'avantage de la taxation distincte du « pécule de vacances de départ » s'applique uniquement aux employés et pas aux ouvriers constitue-t-il une discrimination ?

La Cour Constitutionnelle a répondu négativement à cette question : il n'est pas question de discrimination parce qu'un ouvrier se trouve en effet dans une situation objectivement différente de celle d'un employé [Cour Constitutionnelle, 18/2/2009].

**Remarque : REMUNERATIONS DE DECEMBRE PAYEES EN DECEMBRE PAR UNE AUTORITE PUBLIQUE**

[Article 171, 6° CIR]

Actuellement, la plupart des autorités publiques paient les rémunérations relatives au mois de décembre au cours du mois de janvier de l'année suivante.

Toutefois, certaines autorités publiques [Région wallonne, Communauté française) ont décidé pour la première fois en 2008, de payer les rémunérations du mois de décembre au cours du même mois.

Afin de ne pas pénaliser les contribuables qui seraient dès lors imposés sur 13 mois de rémunérations au lieu de 12, il a été décidé d'instaurer une nouvelle disposition (ajout à l'article 171, 6° CIR) qui prévoit une **taxation distincte au taux moyen afférent à l'ensemble des revenus globalisés de l'année :**

**→ des rémunérations du mois de décembre qui sont, pour la 1<sup>ère</sup> fois, payées ou attribuées par une autorité publique au cours de ce mois de décembre au lieu du mois de janvier de l'année suivante suite à une décision de cette autorité publique de payer ou d'attribuer les rémunérations du mois de décembre dorénavant au cours de ce mois de décembre au lieu d'au cours du mois de janvier de l'année suivante.**

Pour éviter de créer un nouveau code au Cadre IV de la déclaration, il convient de mentionner la rémunération de décembre visée ici au **code (1251/2251) relatif au Pécules de vacances anticipés [même taux d'imposition distincte]**

## 2.7.2. ARRIERES DE REMUNERATIONS ORDINAIRES

(art. 171, 5°, b CIR/92) >> code (1252-2252) Cadre IV Déclaration.

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.

### REMARQUES :

\* Il est question d'un **litige** lorsqu'il existe une **contestation concernant une rémunération** entre le travailleur et l'employeur. (voy. notamment à cet égard, un arrêt intéressant de la Cour d'Appel d'Anvers du 18 septembre 1995)

Cependant, la contestation ne doit pas nécessairement être portée devant la justice.

Il n'y a pas de litige si une rémunération est attribuée ou payée tardivement lors de la liquidation d'une faillite.

\* Par **autorité publique**, on entend l'Etat, les Communautés, les Régions, les Provinces, les Communes, les organismes parastataux, les Etablissements publics, les Régies et les Intercommunales qui paient des rémunérations identiques à celles du personnel de l'Etat.

Sont aussi visées les Universités libres.

\* Par **attribution ou paiement tardif**, on entend une attribution ou un paiement après le 31 décembre de l'année durant laquelle les prestations ont été fournies.

>> Soulignons cependant que :

- Il n'est pas question d'attribution ou de paiement tardif lorsqu'une rémunération variable pour prestations exceptionnelles est payée, à cause de difficultés de calcul, à l'issue de la période pendant laquelle ces prestations ont été effectuées.

- Les traitements payés par une autorité publique au mois de janvier, mais relatifs au mois de décembre ne sont pas considérés comme des arriérés.

- Des rémunérations non contestées qui sont payées tardivement par l'employeur ou par le curateur en raison des impératifs qui président à la liquidation d'une faillite, ne sont **pas considérées comme arriérés** de rémunérations imposables distinctement, car elle ne répondent pas aux conditions qui sont énumérées à l'article 171, 5°, b CIR/92.

Les indemnités sont par conséquent soumises au régime d'imposition ordinaire (donc au taux d'imposition progressif).

Par contre, les indemnités payées par le **Fonds de fermeture d'entreprises** après l'expiration de la période imposable à laquelle elles se rapportent, sont soumises, suite à une loi du 6/4/2000 modifiant l'article 171, 5° CIR/92, au **régime d'imposition distincte**.

[Q.P. nr 385 du 6/6/2000 de M. Servais Verherstraeten, Q.R. Chambre, sess. 2000-2001, n°061, p 6871]

La Cour d'Appel de Mons a estimé qu'un syndicat ne peut être considéré comme une autorité publique.

Seules « *les personnes ou les institutions qui, en vertu des pouvoirs qui leur sont conférés par la loi, peuvent prendre des dispositions qui s'imposent de manière impérative au citoyen* », sont des autorités publiques.

En tant qu'organisation représentative des travailleurs, un syndicat n'a pas ces compétences et ses décisions ne sont pas impératives, contrairement d'ailleurs à celles des commissions paritaires (où siègent des représentants des employeurs et des travailleurs), qui sont habilitées à conclure des conventions collectives de travail pouvant être rendues obligatoires par A.R.

[Mons, 10 octobre 2000, Fiscologue, n° 776, p 6]

- 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.**

Les termes "dernière année antérieure durant laquelle le contribuable a eu une activité professionnelle normale" doivent s'entendre de l'année antérieure la plus récente au cours de laquelle l'intéressé a recueilli en Belgique ou à l'étranger, durant douze mois, des revenus professionnels imposables - quelle que soit leur nature - qui ont été imposés à l'impôt des personnes physiques au taux d'imposition progressif ou qui l'auraient été si l'intéressé avait été soumis à cet impôt.

[Pour l'interprétation de cette notion et des difficultés qu'elle engendre, voy. notamment :

Gand, 19/9/1996; Anvers, 11/9/1995 ;

Liège, 17/12/1997 ;

Anvers, 14/9/1998 ;

Anvers, 13/10/1998 ;

Etude de J.P. MAGREMANNE , R.G.F. Décembre 1998]



## APPLICATIONS :

*L'Administration avait dans un cas d'espèce, refusé de considérer une année déterminée comme étant la « dernière année d'activité professionnelle normale », au motif que, pendant cette année, des allocations de chômage avaient été récupérées à charge du contribuable et déduites de sa prépension.*

*La Cour d'Appel de Gand a considéré que le recouvrement d'indu opéré par l'ONEM, dont le montant a été déduit de la prépension, n'empêche pas que le contribuable a bénéficié d'un revenu professionnel normal pendant les 12 mois de l'année de référence considérée, comme le requiert l'article 171, 5° CIR/92.*

*Les revenus professionnels à prendre en considération peuvent également inclure des revenus de remplacement imposables.*

*Or, une prépension est assimilée, en tant que revenu de remplacement, à un revenu professionnel.*

*[Appel, Gand, 14 janvier 2003]*

*Dans un cas d'espèce soumis à la Cour d'Appel de Bruxelles, un cadre avait été licencié avec effet immédiat et sans indemnité de préavis par son employeur en 1988.*

*L'intéressé a alors entamé une activité de consultant indépendant.*

*Le 1<sup>er</sup> juin 1991, il prend sa retraite tout en continuant à exercer son activité dans les limites des activités professionnelles autorisées aux pensionnés.*

*En 1992, l'ancien employeur du contribuable est condamné au paiement d'un montant de 9.000.000 F en raison du licenciement abusif intervenu en 1988.*

*En décembre 1992, le contribuable met définitivement fin à son activité d'indépendant.*

*Comment déterminer l'année de référence ?*

*La Cour d'Appel refuse la thèse de l'administration selon laquelle l'année de licenciement (1988) est la dernière année antérieure au cours de laquelle le contribuable a exercé une « activité professionnelle normale ».*

*En 1989 et 1990, le contribuable a, en effet, encore exercé une activité professionnelle normale, comme consultant indépendant.*

*Le fait que le contribuable tirait des revenus plus importants de sa fonction de cadre rémunéré ne permet pas à l'administration de conclure que la pratique de consultant aurait eu un caractère « anormal ».*

*La Cour ne va pas non plus suivre la position du contribuable qui estimait que l'année de sa mise à la retraite (1991) doit être l'année de référence.*

*En effet, la Cour relève que la dernière activité professionnelle du contribuable n'est pas une activité professionnelle normale, puisqu'elle n'a été exercée que dans les limites fixées par le régime des activités professionnelles autorisées aux pensionnés.*

*Le contribuable avait d'ailleurs mentionné dans sa déclaration qu'en 1991, qu'il était pensionné, mais avait conservé une « petite activité autorisée ».*

*La Cour décide donc que, seule l'année 1990 peut être considérée comme année de référence, car elle est la dernière année au cours de laquelle le contribuable a exercé son activité de consultant pendant 12 mois.*

*[Bruxelles, 25 octobre 2000, Fiscologue n° 775, p 6]*

→ La Cour de Cassation (arrêt du 5/12/1996) et la Cour d'Appel de Gand (arrêt du 6/1/2000) ont considéré que, pour l'application du « taux moyen », il fallait tenir compte du **décumul des revenus professionnels**.

Ainsi les arriérés ou les indemnités de dédit perçus par le conjoint qui recueille le moins de revenus professionnels doivent être imposés **au taux moyen afférent à ses seuls revenus professionnels de l'année de référence**.

[Dans le même sens, voy. aussi Tribunal 1<sup>ière</sup> Instance Anvers, 11 décembre 2002]

L'Administration s'est finalement ralliée à cette jurisprudence.

[Instruction AFER N° 89/2002 du 18 décembre 2002]

### **2.7.3. INDEMNITES DE DEDIT**

(article 171, 5°, a CIR/92) >> Code (1253-2253) du Cadre IV Déclaration.

- 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.

#### **\*\* PARTICULARITES :**

##### **\* Indemnités pour dommage moral**

- En droit de la responsabilité civile, on admet généralement que les sommes obtenues en réparation de dommages moraux ne sont pas imposables.

Ainsi dans le cas d'un accident mortel, une indemnité de dommage moral est souvent allouée, même si c'est souvent pour un montant limité.

- Depuis quelques années, on a essayé d'appliquer la figure juridique de l'indemnité pour dommage moral en droit du licenciement.

Une indemnité de dommage moral n'est en effet pas soumise aux retenues fiscales ou sociales, et offre d'importants avantages financiers, tant pour l'employeur que pour le travailleur.

- Néanmoins, la plupart des Cours décident que l'indemnité est indissociablement une résultante du contrat de travail.

Vu la formulation très large de la notion de salaire, cela mène inévitablement à la taxation.

- Par ailleurs, on admet qu'un avantage imposable comme rémunération ne doit pas être un produit direct du contrat de travail.

Il suffit que l'avantage procède de l'exercice de l'activité professionnelle, et que l'activité professionnelle en constitue la cause déterminante.

[voy. notamment Anvers, 23/6/1994, Bruxelles, 18/10/1996, Liège, 13 et 20/3/1996]

*Une femme avait annoncé à son employeur qu'elle était enceinte au cours de sa période d'essai.*

*Quelque temps après cette annonce, elle se vit notifier son licenciement.*

*Comme l'employeur s'avéra dans l'incapacité de prouver que ce licenciement était étranger à l'état de grossesse, la travailleuse perçut en sus de son indemnité de rupture, l'indemnité spéciale de protection (3 mois de rémunérations en l'espèce).*

*Cette travailleuse estimait que cette indemnité constituait la réparation d'un préjudice moral.*

*Pour la Cour d'Appel d'Anvers au contraire, il n'est pas contestable que l'indemnité de protection trouve sa source dans la rupture du contrat de travail par l'employeur.*

*Cette somme est accordée en réparation de la perte de travail et ne constitue rien d'autre qu'une indemnité perçue en raison ou à l'occasion de la cessation du contrat de travail.*

*Par conséquent, en l'absence de preuve de l'existence d'un préjudice moral, la Cour confirme l'imposition de l'indemnité en cause.*

*[Appel, Anvers, 11/1/2000]*

- Pourtant, les Cours reconnaissent dans certains cas qu'un **dommage moral puisse accompagner un licenciement**, dommage moral qui peut être fiscalement immunisé.

La lecture de la jurisprudence nous permet de distinguer certains critères.

→ Tout d'abord, il est indispensable que l'indemnité pour dommage moral ne tienne pas lieu d'indemnité de licenciement prévue dans la loi sur le contrat de travail, mais doit être allouée en surplus.

[Voy. Cassation, 15/5/1987 et 13/1/1989]

→ Ensuite, le licenciement doit avoir effectivement causé un dommage moral.

[voy. notamment, Bruxelles, 20 mai 1999]

Sont considérés comme dommages moraux :

- l'atteinte à l'honneur;
- l'atteinte à la réputation dans le secteur professionnel ou à la bonne réputation en général;
- les souffrances morales subies par le travailleur licencié et les membres de sa famille.

--> Le montant de l'indemnité n'est par contre pas un critère déterminant.

---> Signalons à titre d'exemple, que la Cour d'appel de Bruxelles a accepté dans un arrêt du 15/1/1998, une indemnité de dommage moral de 8.000.000 F. qui fait suite à une transaction.

En l'espèce, il s'agissait d'un cadre d'un niveau élevé; son entrée en service avait fait l'objet de publicité et il avait été licencié pour faute grave après seulement 4 mois d'activité.

Le montant particulièrement élevé de l'indemnité pour dommage moral se justifie selon la Cour par le **caractère exceptionnel** des fonctions exercées au sein du groupe.

La Cour a considéré que l'influence négative sur la poursuite de sa carrière était suffisamment prouvée.

[voy. aussi sur cette question, Q.R. n° 1008 du 22 mai 2002 de M. FREDERIC, Ch. Repr., session 2001-2002, n° 122, p 15353]

L'Administration expose sa nouvelle position à l'égard des indemnités pour dommage moral allouées à l'occasion de la cessation du travail dans une circulaire AFER du 9 mars 2004.

L'Administration ne reconnaît la qualification de « **dommage moral non imposable** » que si l'indemnité est allouée **en exécution d'une décision judiciaire**.

Dans ce contexte et en principe, seuls les tribunaux et Cours du Travail peuvent octroyer une indemnité pour le « *dommage personnel individualisé* » que la faute de l'employeur a causé à l'occasion de la cessation du travail et qui n'est pas compensé par le délai de préavis ou l'indemnité de rupture.

Ce dommage peut consister en atteintes à l'honneur et à la réputation (diffamation, calomnie,...), en souffrances endurées à la suite d'une atteinte à l'intégrité physique, en atteintes à l'esthétique corporelle ou en une atteinte aux sentiments d'affection.

Dans sa circulaire, l'Administration accepte cependant une exception au principe selon lequel une indemnité pour dommage moral n'est exonérée d'impôt que lorsqu'un tribunal a alloué l'indemnité.

L'exception vise la situation de **licenciement collectif** qui implique l'existence **d'au moins une décision judiciaire** reconnaissant un dommage moral à l'occasion du licenciement et indemnisant le dommage moral en question au bénéfice d'un de ses travailleurs licenciés.

Si l'employeur décide dans ce cas d'appliquer **un même raisonnement** au départ de la décision judiciaire et d'étendre, sur cette base, l'indemnité aux autres travailleurs licenciés qui ne sont pas allés en justice mais **qui sont placés dans la même situation**, l'Administration admet que l'indemnité soit également **exonérée d'impôt dans le chef de ces autres travailleurs**.

[voy. à cet égard – circulaire AFER du 9 mars 2004]

### \* **Indemnités pour licenciement abusif**

*Dans un cas d'espèce, la Cour du Travail avait accordé une indemnité de 300.000 F., en raison des fautes que l'employeur avait commises lors du licenciement.*

*La Cour d'Appel de Bruxelles (arrêt du 18/10/1996) va constater que ces fautes ont été commises dans l'exécution des obligations résultant du contrat de travail.*

*Il s'agit donc d'indemnités recueillies suite à la résiliation du contrat de travail. Elles ont donc le caractère d'indemnités de dédit taxables.*

### \* **Indemnités de non-concurrence**

La loi relative aux contrats de travail permet, sous certaines conditions, d'interdire à un travailleur d'exercer une activité similaire après son départ de l'entreprise (articles 65 et 86 de la loi du 3/7/1978 relative aux contrats de travail).

Parmi ces conditions figure l'obligation pour l'entreprise de prévoir le paiement d'une indemnité compensatoire "unique et forfaitaire", dont le montant minimum est égal à la moitié de la rémunération brute correspondant à la durée d'application effective de la clause de non-concurrence.

L'Administration considère que pareille indemnité doit être taxée comme indemnité de dédit.

La jurisprudence semble suivre ce point de vue.

En effet, les Cours d'appel semblent considérer une indemnité de non-concurrence comme le produit indirect du travail.

L'engagement à ne pas faire de concurrence ne peut naître que de l'exercice du contrat de travail.

Une clause de non-concurrence ne limite pas le droit abstrait à la liberté de travail.

Au contraire, l'interdiction porte sur une activité bien déterminée, **similaire** à l'activité exercée pour le compte de l'employeur antérieur.

Le droit d'exercer cette activité similaire ou d'y renoncer ne naît qu'au cours et en raison de l'exercice de l'activité professionnelle.

La capacité d'exercer cette activité ne peut donc être antérieure à l'exécution du contrat de travail, ni indépendante de ce contrat.

La jurisprudence en conclut qu'une clause de non-concurrence et l'indemnité payée en contrepartie trouvent leur fondement dans la volonté de l'employeur de ne pas faire bénéficier le travailleur ou un concurrent, après la cessation de la relation de travail, de son savoir-faire et des relations que le travailleur a nouées au cours de l'exercice de son activité professionnelle.

L'engagement de "ne pas faire" quelque chose et l'indemnité perçue en échange de cet engagement ressortent par conséquent de la rupture du contrat de travail.

L'indemnité revêt dès lors le caractère d'une indemnité "obtenue en raison ou à l'occasion de la cessation de travail ou de la rupture d'un contrat de travail" et doit donc être taxée comme **indemnité de dédit**.

[Voy. notamment l'analyse en ce sens effectuée par la Cour d'Appel de Bruxelles dans son arrêt du 29/3/1996, ainsi que l'arrêt de la Cour de Cassation du 3 novembre 1997]

La Cour d'Appel de Bruxelles a précisé que la clause de non-concurrence est imposable au titre de revenu professionnel, **même si l'engagement est contracté après la fin du contrat de travail**.

[Bruxelles, 6 mai 1999]

Dans le cas soumis à la Cour d'appel de Bruxelles, l'entreprise avait conclu avec deux de ses anciens travailleurs, **après l'expiration de leur contrat de travail**, une convention par laquelle les ex-travailleurs s'engageaient à ne pas mettre leurs services à la disposition d'entreprises concurrentes durant une certaine période.

Une indemnité leur était versée en contrepartie.

La Cour d'appel de Bruxelles considère que toutes les indemnités qui sont payées à l'occasion de la fin du contrat de travail, sont imposables au titre de rémunérations de travailleurs, sans qu'il soit requis qu'elles réparent une perte de revenu.

Le paiement de l'indemnité qui était due en vertu du contrat de non-concurrence, avait lieu, en l'occurrence, à l'occasion du licenciement des travailleurs engagés précédemment dans les liens d'un contrat de travail.

Selon la Cour, les conventions par lesquelles les anciens travailleurs s'engageaient à s'abstenir d'activités concurrentielles, **ne peuvent être dissociées du contrat de travail** qui les liait précédemment à l'employeur.

La Cour en trouve notamment la confirmation dans le fait que les intéressés attestaient, dans ces conventions, que par ce régime, l'employeur s'est acquitté de toutes ses obligations résultant de la résiliation du contrat de travail.

La Cour d'Appel d'Anvers a confirmé cette jurisprudence dans un arrêt du 10 septembre 2002.

La Cour de Cassation a cependant adopté une position opposée (il est vrai dans un contexte de droit social).

En effet, la Cour de Cassation a été amenée à se prononcer sur la qualification *en droit social* d'une indemnité forfaitaire versée à un ex-travailleur suite à la conclusion d'une convention de non-concurrence après la fin du contrat de travail.

Selon la Cour de Cassation, le droit à une telle indemnité **ne résulte pas de la relation de travail qui a existé ou de la fin de celle-ci, mais uniquement de la convention conclue par la suite**.

La Cour de Cassation a dès lors considéré que l'indemnité versée suite à la conclusion d'une convention de non-concurrence **après la fin du contrat de travail ne doit pas être considérée comme une rémunération** au sens de la loi sur la protection de la rémunération.

La Cour ajoute cependant qu'il ne doit pas résulter des faits que le montant versé dissimule en réalité une indemnité de fin de contrat.

Il peut dès lors être admis que l'O.N.S.S. pourra toujours établir qu'une indemnité de non-concurrence constitue en réalité une indemnité de préavis sur laquelle des cotisations de sécurité sociale sont dues.

La charge de la preuve repose dans ce cas sur l'O.N.S.S..

Le même raisonnement peut évidemment être tenu en matière fiscale.

[Cassation, 22 septembre 2003]

Il est à souligner que la Cour de Cassation avait déjà décidé de par le passé que les indemnités payées en vue du respect d'un engagement de non-concurrence ne peuvent être considérées comme des revenus professionnels.

Elle avait estimé que de telles indemnités étaient payées en contrepartie d'un droit relevant du patrimoine privé et devaient dès lors être qualifiées de « **revenus divers** ».

[Cassation, 17/2/1989]



#### **2.7.4.. INDEMNITES DE RECLASSEMENT [CODES 1245 – 2245]**

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 → article 171, 5, f CIR**]

La mesure est applicable depuis le 9/1/2006.

## **2.7.5. CALCUL DU MONTANT NET IMPOSABLE DISTINCTEMENT**

Le montant net imposable distinctement est, en principe, calculé par l'Administration.

Pour cela, les frais professionnels forfaitaires devront être **répartis proportionnellement** :

- sur les rémunérations;
- sur le pécule de vacances anticipé;
- sur les arriérés;
- sur les indemnités de dédit ;
- sur les indemnités de reclassement.

Les frais professionnels réels sont **d'abord déduits des revenus de l'année même** et ensuite seulement du pécule de vacance anticipé, des arriérés ou des indemnités de dédit.

### **EXEMPLE 1** [exercice 2009]

*Rémunérations totales imposables : 70.000 EUR.*

>> *Celles-ci se répartissent comme suit :*

- *18.000 EUR. de rémunérations ordinaires.*
- *2.000 EUR. de pécule de vacances anticipé.*
- *50.000 EUR. d'indemnités de dédit.*

>> *Total des frais professionnels forfaitaires sur 70.000 EUR : 3.380 EUR. (montant maximum)*

>> *Répartition proportionnelle :*

- *sur rémunérations :  $3.380 \times 18.000/70.000 = 869,14$  EUR.*
- *sur pécule de vacances anticipé :  $3.380 \times 2.000/70.000 = 96,57$  EUR.*
- *sur indemnités de dédit :  $3.380 \times 50.000/70.000 = 2.414,29$  EUR*

>> *Rémunérations nettes :  $18.000 - 869,14 = 17.130,86$  EUR*

>> *Pécule de vacances anticipé net :  $2.000 - 96,57 = 1.903,43$  EUR*

>> *Indemnités de dédit nettes :  $50.000 - 2.414,29 = 47.585,71$  EUR*

## **EXEMPLE 2**

- *Rémunérations ordinaires : 40.000 EUR.*
- *Pécule de vacances anticipé : 2.500 EUR.*
- *Indemnités de dédit : 50.000 EUR*

>> *Charges professionnelles réelles : 10.000 EUR.*

- >> - *Rémunérations nettes :  $40.000 - 10.000 = 30.000$  EUR.*
- *Pécule de vacances anticipé net : 2.500 EUR.*
- *Indemnités de dédit nettes : 50.000 EUR.*

## **2.8. INDEMNITES OBTENUES EN REPARATION TOTALE OU PARTIELLE D'UNE PERTE TEMPORAIRE DE REMUNERATIONS**

Il s'agit des indemnités obtenues en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de rémunérations (également de Bénéfices et de Profits) suite à la maladie, un accident, le chômage, la prépension,...

(article 31, 4° CIR/92)

### **2.8.1. PREAMBULE**

Sont soumis en principe à l'impôt tous les revenus qui, dans la terminologie fiscale, sont qualifiés de "**REVENUS DE REMPLACEMENT**", étant donné qu'ils ne constituent pas la contrepartie directe de prestations réellement effectuées dans le cadre de l'activité professionnelle, mais qu'ils remplacent la perte temporaire de salaires que subit le contribuable par suite notamment :

- de maladie, d'invalidité;
- de chômage, d'accident;
- de prépension ou de toute autre cause analogue.

D'une manière générale, sont visées dans la présente rubrique, les indemnités obtenues en réparation, totale ou partielle, d'une perte **TEMPORAIRE** de rémunérations.

Ces indemnités sont en principe imposables, qu'elles soient payées :

- \* soit en exécution de la législation sociale ou d'un statut légal ou réglementaire analogue (indemnités légales);
- \* soit par l'employeur (et dans certains secteurs, par un fonds qui se substitue à l'employeur) en vertu ou non de conventions collectives de travail (indemnités extra-légales);
- \* soit encore par un tiers ou par l'assureur de ce tiers.

- Il faut faire la distinction entre les revenus de remplacement examinés ici, et les indemnités octroyées en réparation d'une **PERTE PERMANENTE** de rémunérations.

Ces dernières constituent au niveau fiscal des revenus de PENSIONS (qui subissent un régime fiscal distinct).

Les revenus de remplacement sont repris sur des fiches **281.12, 281.13, 281.14, 281.17 ou 281.18.**

## **2.8.2. LES INDEMNITES DE CHOMAGE + ARRIERES**

[Codes 1260 à 1265 // 2260 à 2265]

### **2.8.2.1. Revenus visés**

Il s'agit des **allocations de chômage** qui ont été perçues tant par les chefs de ménage qui sont en chômage complet que par les autres chômeurs (personnes qui ne sont pas chefs de ménage ou chefs de ménage qui sont temporairement au chômage mais dont il n'a pas été mis fin au contrat de travail).

Ces revenus sont payés par divers organismes (Caisse auxiliaire de paiement des allocations de chômage (en abrégé CAPAC), syndicats, Fonds de sécurité d'existence,...).

Les **indemnités complémentaires** de chômage payées par des Fonds sociaux, des fonds de sécurité d'existence, des syndicats, des employeurs et des organismes étrangers en Belgique sont imposables comme telles de par leur caractère d'allocations de chômage au sens de l'article 31, al. 2, 4° CIR/92)

>> Voy. Q.P. nr 1386 du 24/1/95 du député Schuermans.

Sont aussi visés :

- le revenu obtenu pour des prestations fournies dans le cadre d'un contrat ALE (art. 146, 3° CIR) ;
- les allocations d'interruption payées par l'ONEM ;
- les allocations d'attente.

### **REMARQUE :**

Les allocations « avec complément d'ancienneté » concernent les chômeurs âgés [50 ans ou plus].

Après au moins une année de chômage complet, les chômeurs de + de 50 ans peuvent prétendre à un supplément d'ancienneté, pour autant qu'ils puissent prouver une carrière de 20 ans en tant que salarié et qu'ils ne bénéficient pas d'une prépension conventionnelle ni d'une pension de travailleur frontalier.

\* [codes 262 – 263] : lorsque le chômeur a obtenu le droit aux allocations avec complément d'ancienneté avant le 1/1/2004.

\* [codes 264 – 265] : lorsque le chômeur a obtenu le droit aux allocations avec complément d'ancienneté après le 31/12/2003.

### **Remarque :**

Les **arriérés** en matière d'allocations de chômage consistent en allocations de chômage dont le paiement, par l'intervention d'un pouvoir public ou en raison d'un litige, n'a eu lieu qu'après l'expiration de la période imposable sur laquelle elles portent en réalité.

Les arriérés sont en principe imposable **distinctement** au taux moyen de l'année la plus récente durant laquelle le contribuable a perçu des revenus professionnels imposables globalement pendant 12 mois [cfr supra en matière d'arriérés de rémunérations]

### 2.8.2.2. Charges professionnelles déductibles

**Aucune charge professionnelle forfaitaire** ne peut être déduite des allocations de chômage. Il est toutefois prévu une réduction d'impôt spéciale calculée à partir de ces allocations.

Des **charges réelles** peuvent être déduites des allocations de chômage à condition que ces dépenses aient été faites en vue d'acquérir ou de conserver les **allocations de chômage** en cause.

Ces frais peuvent être de nature diverse :

- Tous les frais liés aux démarches faites pour obtenir le droit à ces revenus. Cela peut comporter des frais de déplacement, de téléphone, de courrier, des frais d'avocat...  
La Cour d'Appel de Gand (5/12/1996) a jugé que le pensionné a le droit de déduire les frais qu'il a exposés pour défendre son droit à sa pension devant un Tribunal.  
La déduction s'opère l'année au cours de laquelle les frais ont été payés.
- Des charges réelles peuvent être déduites des allocations de chômage à condition que ces dépenses aient été faites en vue d'acquérir ou de conserver les allocations de chômage en cause (Q.P. n° 450 du 10/12/1997, Cornet).

L'Administration accepte notamment :

- les frais inhérents aux déplacements du chômeur de son domicile au bureau de chômage ou au service public pour l'emploi ;
- les frais supportés par les chômeurs en vue de chercher un emploi, s'il est établi que ces frais sont **nécessaires pour conserver le droit** aux allocations de chômage. C'est notamment le cas en ce qui concerne les frais inhérents aux déplacements du chômeur pour se rendre chez un employeur sur convocation du service public pour l'emploi ;
- les cotisations syndicales payées pendant une période de chômage (voir circulaire du 10/7/1998 – déduction également possible pour les prépensionnés, mais pas pour les pensionnés) ;
- les cotisations personnelles qui sont perçues par les sociétés mutualistes dans le cadre de leur responsabilité financière.

Conformément à l'article 49 CIR, la preuve du paiement doit en principe être justifiée au moyen de documents probants (preuve de paiement, attestation,...).

Ainsi, pour les déplacements effectués par un chômeur pour se rendre chez un employeur, en plus des preuves portant sur les frais de déplacement proprement dits, une preuve relative à la convocation du service public pour l'emploi ou de l'employeur concerné doit être fournie.

[voy. réponse à la Q.P. n° 696 du 14/3/2005 de M. D'HAESELEER]

Cette position administrative semble cependant fort stricte eu égard aux modifications apportées à la législation « *Chômage* ».

En effet, à partir du moment où un chômeur peut être sanctionné au niveau de l'octroi de ses allocations de chômage parce qu'il ne démontre pas à suffisance qu'il a effectué des démarches en vue de l'obtention d'un emploi, les dépenses (déplacements, ...) effectuées en ce sens constituent bien des dépenses engagées « *en vue d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels de même nature* ».

La jurisprudence récente semble d'ailleurs tenir compte de cette évolution.

Ainsi, le Tribunal de Première instance de Mons a estimé que les frais exposés par un manager au chômage pour retrouver du travail (notamment les frais relatifs à l'envoi de lettres, aux déplacements pour interviews, frais de téléphone, ...) étaient bien **déductibles**.

En effet, le tribunal constate que le chômeur, s'il veut conserver ses allocations de chômage, est tenu d'effectuer des démarches actives afin de retrouver un emploi et **doit d'ailleurs justifier de ces démarches** auprès des organismes public compétents.

Dès lors, ces frais ont été réalisés, d'une part, pour conserver les allocations de chômage qui lui étaient versées, et d'autre part pour décrocher un emploi qui lui permettrait d'acquérir des revenus professionnels imposables plus importants. Ils répondent donc aux conditions requises par l'article 49 CIR.

[Tribunal de Première Instance de Mons, 1/2/2005, FJF N° 2005/252 + dans le même sens, Mons, 21/11/2007]

Les primes syndicales perçues doivent être considérées comme un revenu imposable.

Dans la mesure où le bénéficiaire perçoit une prime syndicale pendant une période de chômage ou de prépension, la prime syndicale imposable est qualifiée d'allocation de chômage ou de prépension.

- Etant donné qu'il n'existe aucun code spécifique dans la déclaration pour mentionner lesdites charges professionnelles, le contribuable qui entend bénéficier de la déduction de celles-ci, doit indiquer un **montant net** d'allocations (brut - charges réelles).

\*\*Les allocations de chômage sont reprises sur une **Fiche 281.13**

### **Allocations de chômage remboursées**

Les allocations de chômage remboursées en 2008 (indiquées sur la fiche 281.13 sous les rubriques 27 à 29 → soldes négatifs) doivent être déduites des allocations de chômage éventuellement reçues au cours de cette même année et qui sont mentionnées sur d'autres fiches 281.13.

Cette déduction doit d'abord se faire sur les arriérés imposables distinctement et ensuite sur les allocations.

Si ces soldes négatifs ne peuvent pas être déduits, ou seulement en partie, il convient d'attirer l'attention du service de taxation sur ce point dans une annexe à la déclaration.

Le service de taxation effectuera alors les imputations appropriées sur les allocations semblables obtenues durant une ou plusieurs années précédentes [AFER, Avis aux employeurs, fiche 281.13].



### **2.8.3. INDEMNITES LEGALES D'A.M.I.**

>>> code (1266 – 1268 // 2266- 2268) du cadre IV de la Déclaration.

Il n'y a lieu de déclarer à ce code (pour leur montant brut imposable) que les indemnités et arriérés (268) perçus en vertu de la **législation belge ou étrangère** en matière d'A.M.I. (indemnités payées en cas de maladie ou accident non professionnel).

Ces indemnités dues en vertu de dispositions légales sont habituellement payées par les sociétés mutualistes qui établissent des fiches 281.12.

Il n'y a pas de charges professionnelles forfaitaires déductibles pour les revenus en cause.

### **Description du régime d'indemnisation en cas d'incapacité de travail suite à une maladie ou un accident non professionnel.**

>>> voir cours oral.

### **REMARQUES :**

- Les allocations de naissance reçues de l'INAMI sont considérées comme des allocations légales de maladie.
- Il en est de même des indemnités de maternité octroyées durant la période de repos de maternité.

#### **2.8.4. INDEMNITES COMPLEMENTAIRES EN CAS DE MALADIE OU D'INVALIDITE.**

>>> Code (1269 - 2269) du cadre IV de la déclaration.

Il s'agit des indemnités **extra-légales** de toute nature allouées en réparation d'une perte temporaire de rémunérations résultant d'une maladie autre que professionnelle ou d'un accident de droit commun.

Sont donc à déclarer à ce code (pour leur montant brut imposable) tous les revenus de remplacement qui se substituent à une perte temporaire de rémunérations, de bénéfices ou de profits (autres que pour maladie ou accident professionnel).

Sont exceptées, les allocations de chômage, les indemnités légales de maladie-invalidité, les pensions et prépensions.

Sont, par exemple à déclarer ici, les indemnités reçues en exécution d'une assurance « revenu garanti » dans le cadre d'une incapacité temporaire [pour plus de détails sur le caractère imposable de pareilles indemnités, voir infra]

Lorsque ces indemnités sont payées par l'employeur, celui-ci les mentionnera sur une **fiche 281.18**.

Par contre, lorsqu'elles sont payées par une compagnie d'assurances, une **fiche 281.14** sera établie.

## **2.8.5. INDEMNITES LEGALES OU COMPLEMENTAIRES EN CAS DE MALADIE PROFESSIONNELLE OU D'ACCIDENT DE TRAVAIL**

>>> code (1270 - 2270) du cadre IV de la déclaration.

Il s'agit des indemnités payées en cas d'incapacité temporaire totale ou partielle, résultant d'un **accident de travail** ou sur le **chemin de travail** ou d'une **maladie professionnelle** et allouées en exécution de la législation concernant la réparation des dommages résultant d'accidents du travail ou sur le chemin du travail ou causés par des maladies professionnelles.

- Il s'agit également des indemnités légales et extra-légales de toute nature allouées à partir du 31<sup>ème</sup> jour calendrier d'incapacité de travail.

### **REMARQUE :**

Aucune charge professionnelle forfaitaire ne peut être déduite des revenus de cette nature.

## **2.8.6. PREPENSIONS**

>>> Codes (1281 - 2281) - (1282 - 2282) du cadre IV de la déclaration.

La rubrique E relative aux Prépensions a fait l'objet d'une refonte lors de l'exercice 2008.

Auparavant, on distinguait les prépensions légales et complémentaires (ancien codes 1281/2281) de leurs arriérés (anciens codes 1282/2282).

Dorénavant, la rubrique E distingue les *allocations légales de chômage* des *indemnités complémentaires*.

Il faut ainsi mentionner en regard des codes **[1281/2281]** les allocations légales de chômage payées dans le cadre d'un régime de prépension [+ les arriérés taxables distinctement en codes **(1282/2282)**].

Celles-ci sont octroyées essentiellement par la CAPAC, les syndicats ou le Fonds de sécurité d'existence. Ils figurent sur la fiche individuelle 281.17.

En regard des codes **[1235/2235]**, doivent être mentionnées les **indemnités complémentaires** payées en exécution d'une convention collective de travail dans le cadre d'un régime de prépension [+ les arriérés en codes **(1236/2236)**].

Ils figurent également sur une fiche individuelle 281.17.

Il est important de signaler que si le contribuable a complété la rubrique E 2 [Indemnités complémentaires] et qu'après son licenciement par son ancien employeur, il a repris le travail chez un nouvel employeur ou en tant qu'indépendant, il ne doit pas oublier de compléter également, dans le cadre où il doit déclarer les revenus de cette nouvelle activité, la **rubrique spécifique** où il lui est demandé de mentionner séparément le salaire résultant de la reprise du travail ou le revenu de sa nouvelle activité indépendante.

Cela en raison du fait qu'il ne faut pas tenir compte, pour le calcul de la réduction d'impôt, du salaire qui est obtenu chez ce nouvel employeur ou du revenu qui est obtenu d'une nouvelle activité professionnelle indépendante [article 147, 2° CIR].

Au niveau Déclaration, il s'agit par exemple du code **[1296/2296]** du Cadre IV s'il a repris le travail chez un nouvel employeur. [voir aussi le cadre XVI, 17 s'il a repris le travail en tant que dirigeant d'entreprise, le cadre XVIII, 14 s'il a repris le travail en tant que titulaire de profession libérale,...]

### **2.8.7. ALLOCATION D'INTERRUPTION "PAUSE CARRIERE"**

Les travailleurs du secteur public peuvent, selon des modalités légèrement différentes, **interrompre leur carrière professionnelle [Loi du 22 janvier 1985]**.

Cette interruption est dénommée "pause carrière".

L'allocation d'interruption est liquidée par l'ONEM.

L'allocation d'interruption constitue, dans le chef des bénéficiaires, une **indemnité obtenue en réparation d'une perte temporaire de rémunérations** au sens du CIR/92

L'allocation est mentionnée, en regard du code (1271 – 2271) sur une fiche individuelle 281.10 établie par l'ONEM. (à déclarer au code (1271 - 2271) du cadre IV de la déclaration)

Dans le secteur privé, le régime « Pause carrière » de la loi du 22 janvier 1985 a été remplacé par un nouveau régime de « **crédit-temps et de réduction de carrière** » [**Convention collective du Travail n° 77**].

Ce nouveau régime est applicable depuis le **1/1/2002**.

Dans ce nouveau régime (applicable dans le secteur privé), trois formules de « pauses carrière » sont disponibles :

- (1) La semaine individuelle des 4 jours ;
- (2) Le crédit-temps ;
- (3) Les dispositions particulières pour les personnes de + de 50 ans.

Les allocations payées dans le cadre de ce régime constituent aussi des « Autres revenus de remplacement » visés au code (1271 - 2271) du Cadre IV de la déclaration. Celles-ci sont reprises sur une Fiche 281.18.

### 2.8.8. AUTRES REVENUS DE REMPLACEMENT

>>> code (1271 - 2271) du cadre IV de la déclaration.

- Sont à ranger dans cette rubrique "AUTRES", les indemnités payées en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de rémunérations, et qui n'entrent pas dans une des catégories examinées précédemment.

- Sont visés, notamment :

- les indemnités complémentaires en sus de la prépension payés par l'employeur aux prépensionnés ou anciens prépensionnés s'ils n'ont pas encore atteint l'âge de 50 ans (Fiche 281.18);
- les primes d'encouragement payées par l'employeur dans le cadre du plan formation-insertion ;
- les indemnités de cessation octroyées aux titulaires d'une fonction dirigeante dans les services publics fédéraux [AR 24/5/2006, MB 30/6/2006]
- l'allocation "pause carrière";
- les indemnités payées par ou au nom d'un tiers responsable d'un accident de circulation dont le contribuable bénéficiaire a été victime;
- les timbres intempéries (2 % des rémunérations ordinaires) payées aux travailleurs du secteur de la construction.
- Indemnités de cessation d'activité des bateliers [voy. circulaire administrative du 4/10/1999]
- Le traitement réduit payé en cas de « **mise en disponibilité** » (pour raisons autres que la maladie) par l'Etat Fédéral ou une administration publique y assimilée.  
[si mise en disponibilité pour maladie, utilisation des codes 1266/2266]

## 2.6.9. REMARQUES CONCERNANT LES REVENUS DE REMPLACEMENT

### **\*\* Indemnités versées en exécution d'un contrat d'assurance "revenus garantis"**

Le commentaire administratif considère toujours que les indemnités versées en exécution d'une assurance "revenus garantis" sont imposables en vertu de l'article 31, al. 2, 3° CIR/92, qui prévoit l'imposition des indemnités compensant la diminution ou la perte de revenus professionnels (et cela même si le bénéficiaire a continué à percevoir l'intégralité de ses appointements).

[Voy. Com/IR 31/27 se basant sur un arrêt isolé de la Cour d'Appel de Liège du 25/2/1987]

Il apparaît néanmoins que ce point de vue n'est plus partagé par la doctrine et jurisprudence majoritaire.

En effet, le principe selon lequel les indemnités ne sont soumises à l'impôt **que si elles réparent effectivement, totalement ou partiellement, une perte de revenus professionnels**, a été très largement confirmé par la jurisprudence :

- pour les indemnités consécutives à un **accident de droit commun**;  
[Liège, 8/3/89]

- pour les indemnités accordées en vertu d'un contrat d'assurance contre les conséquences d'un accident ou d'un contrat d'**assurance de type "revenu garanti"**, même souscrit par la société où travaille le bénéficiaire;

[Bruxelles, 5/11/1993; Gand, 26/9/1986; Cassation, 23/9/1993]

- Il semble d'ailleurs, en regard de la jurisprudence majoritaire, que la déduction ou non des primes afférentes au contrat d'assurance est totalement irrelevante en cette matière, le **seul** fait générateur de l'impôt étant à trouver dans le fait de savoir si les indemnités viennent réparer une perte de revenus professionnels.

\*\* La Cour de Cassation s'est également prononcée sur la non imposabilité des indemnités versées en vertu d'une assurance privée contractée pour couvrir une invalidité physiologique et/ou économique et les répercussions potentielles qui peuvent en découler, quelles qu'en soient les répercussions réelles sur l'activité professionnelles et les rémunérations, profits ou bénéfices de l'assuré. [Cassation, 11/6/1992, 9253639]

\*\* La Cour d'Appel de Liège a jugé que les allocations journalières attribuées à un contribuable par la caisse mutuelle pendant la période d'incapacité temporaire due à son accident cardiaque ne sont **imposables** que si elles compensent une perte réelle de revenus, ce que l'Administration ne rapportait pas en l'espèce.

Rappelant la jurisprudence de la Cour de Cassation et d'autres décisions analogues de cours d'appel, la Cour ajoute que le versement de ces indemnités, d'ailleurs fixées forfaitairement, était uniquement lié à l'état de santé du contribuable éloigné physiquement de son activité professionnelle.

La Cour conclut en soulignant que de telles indemnités ne sauraient être visées par l'article 34, par. 1, 1° CIR/92, lequel ne concerne que les indemnités compensant une perte permanente de revenus.

Cela signifie que l'article 31, al. 2, 4° CIR/92 s'applique exclusivement aux indemnités attribuées en vue de compenser une perte temporaire de revenus. [Liège, 21/6/1995, Bull. Fiscal du GFP, nr. 14, p. 26)  
[voy. aussi Anvers, 11 mai 1999]

\*\* La Cour d'appel de Liège va encore plus loin dans son raisonnement dans un arrêt du 23 avril 1997.

En l'espèce, un contribuable malade avait perçu des indemnités versées en exécution d'un contrat d'assurance individuelle contre les maladies et les accidents.

La maladie ayant entraîné une perte de revenus pour l'intéressé, l'Administration estima que les indemnités devaient être imposées comme des revenus professionnels.

Mais, selon la Cour, pour que les indemnités soient taxables au titre de revenus professionnels, le fait qu'il y ait une perte de revenus réelle n'est pas le seul élément déterminant.

Il faut se poser la question de savoir si le contrat d'assurance **visait à indemniser une perte de revenu** (peu importe qu'il y ait oui ou non effectivement une perte de revenu).

Après avoir énuméré certaines circonstances de l'espèce, la Cour en conclut que les indemnités ne sont pas imposables à titre de revenus professionnels.

En effet, le contrat d'assurance a été librement et individuellement souscrit, en dehors de tout contexte professionnel, et l'assurance couvre sans distinction tous les sinistres, même s'ils sont totalement indépendants de l'activité professionnelle.

En outre, les indemnités ne dépendent pas du montant des revenus professionnels : elles ont été fixées à un montant forfaitaire lors de la conclusion du contrat.

Le contrat d'assurance ne prévoit aucune condition de perte de revenus et ne contient aucune référence en ce sens.

Enfin, les indemnités ont continué à être versées au contribuable, même après la reprise complète de ses activités.

[Liège, 23 avril 1997, F.J.F., N° 98/6]

\*\* Dans le même sens, la Cour d'Appel d'Anvers a considéré comme non imposables à titre de revenus de remplacement, les indemnités perçues en exécution d'une police d'assurance « revenu garanti ».

La Cour constate que ces indemnités ne rémunèrent pas une perte de revenus professionnels.

En effet, le police ne prévoit pas la perte de revenus comme condition pour avoir droit à l'indemnité prévue et le montant de l'indemnité n'est pas déterminé en fonction des revenus antérieurement perçus ni en fonction des autres revenus de l'assuré (il est fixé de façon **abstraite**) [Anvers, 11 mai 1999]



\*\* Un arrêt de la Cour d'Appel de Mons précise que l'indemnité perçue au titre de la réparation du préjudice résultant de la perte temporaire de bénéfices (encourue en l'espèce à la suite d'un accident de roulage), est imposable au moment où la créance est devenue **liquide** [en l'espèce, la créance n'a été évaluée en monnaie qu'à la suite de la transaction intervenue entre la victime et l'assureur du tiers responsable].

La créance n'a pu acquérir le caractère d'un revenu taxable pour les exercices antérieurs où des provisions ont été perçues, car, même si le principe de la dette n'était plus contesté à ce moment, la question du montant dû demeurerait encore litigieuse.

## **2.8.10. RETENUES DE COTISATION SPECIALE POUR LA SECURITE SOCIALE**

>>> code (1287 - 2287) du cadre IV de la déclaration

Schématiquement, la cotisation spéciale pour la sécurité sociale s'applique à :

- tous les travailleurs assujettis au régime belge de sécurité sociale des travailleurs;
- aux personnes pouvant bénéficier de droits dans la réglementation sociale belge (allocations de chômage, allocations A.M.I., pensions de retraite,...).

Ne sont par contre **pas assujetties** :

- les personnes exerçant une activité indépendante à titre principal;
- les personnes qui bénéficient **uniquement** de pensions entièrement octroyées sur la base de l'AR n° 72 du 10/11/1967 relatif à la pension de retraite et de survie des travailleurs indépendants.

A noter que, bien que non assujettis à la cotisation spéciale pour la sécurité sociale, les travailleurs indépendants ont dû néanmoins subir une augmentation de leurs cotisations sociales ordinaires [article 116 de la loi du 30/3/1994].

En attendant la fixation annuelle de la cotisation spéciale définitivement due, l'employeur est tenu d'opérer sur les rémunérations des retenues mensuelles.

Cette cotisation spéciale est retenue par les employeurs sur les rémunérations depuis le 1<sup>er</sup> avril 1994.

Elle est indiquée sur les fiches de salaires sous le code (287)

Elle est également comprise dans le montant imposable des rémunérations mentionnées sous le code (250).

### **2.8.10.1. Détermination de la cotisation spéciale**

Les **ménages** dont font partie les personnes assujetties visées supra, sont redevables de la cotisation spéciale annuelle pour la sécurité sociale.

Il suffit par conséquent qu'**un seul** des deux conjoints soit assujetti à la cotisation spéciale pour que le ménage soit redevable de la cotisation spéciale annuelle.

Pour la détermination de la base de calcul de la cotisation spéciale, il y a lieu de prendre en considération le **R.I.G. du ménage**, c.à.d. l'ensemble des revenus du ménage, quelles que soient leur catégorie (immobiliers, mobiliers, professionnels et divers), leur nature (revenu d'un travailleur salarié ou d'un travailleur indépendant).

De l'ensemble des revenus nets du ménage, il y a également lieu de déduire les dépenses visées à l'article 104 CIR/92.

Sont **exclus** de la base imposable :

- les revenus taxés distinctement;
- les pensions, rentes et allocations en tenant lieu, au sens de l'article 34 et 228, par. 2, 6° CIR/92.
- les rémunérations de travailleurs frontaliers.
- les revenus professionnels d'origine étrangère, pour autant qu'ils soient exonérés par convention ou produits et imposés dans un pays avec lequel la Belgique n'a pas conclu de convention.

Cette cotisation spéciale n'appartient pas aux frais professionnels déductibles. (art. 53, 4° CIR/92)

Le montant retenu fait néanmoins partie de la base sur laquelle sont calculés les frais professionnels forfaitaires.

### 2.8.10.2. Montant de la cotisation :

(\*) Montant applicable depuis l'exercice d'imposition 1997 :

<u>COTISATION ANNUELLE</u>	<u>R.I.G. (- Pensions)</u>
(1) -----	jusqu'à 18.591,99 EUR.
(2) 9 % à partir de 18.592 EUR	18.592 à 21.070,92 EUR
(3) 9 % de 18.592 à 21.070,92 EUR 1,3 % à partir de 21.070,93 EUR	21.070,93 à 60.161,82 EUR
(4) 731,29 EUR	60.161,83 EUR <sup>10</sup> ou plus

--> Après application du barème ci-avant, les retenues mensuelles sont imputées sur le montant dû en principe.

Pour les cas "mixtes" (par ex. un ménage dont l'un des conjoints est salarié et l'autre indépendant), le supplément de cotisation payée dans le statut social des travailleurs indépendants est **porté en déduction** de la cotisation spéciale pour la sécurité sociale.

\* Exemple :

- *Soit un ménage sans P.A.C.*

- Revenus nets à envisager :

- Revenus immobiliers : 3.500 EUR  
- Salaires (mari) : 22.000 EUR  
- Bénéfices (épouse) : 18.000 EUR

- Libéralités déductibles : - 125 EUR

= **R.I.G. du ménage :** **43.375 EUR**

- Eléments imputables :

- Pr.P : 8.800 EUR  
- Retenues mensuelles de cotis. spéc. : 78 EUR  
- Supplément de cotisations sociales ordinaires de travailleurs indépendants : 90 EUR

--> Cotisation spéciale de sécurité sociale :

\* *Montant dû sur 43.375 EUR* :      513,05 EUR (223,10 + 289,95)

\* *Déjà retenu* :

78 + 90 =                                      -      168,00 EUR

-----

\* *Solde cotisation spéciale*      :      345,05 EUR

---> Le solde éventuel (positif ou négatif) de la cotisation spéciale pour la sécurité sociale, obtenu après déduction des retenues mensuelles et du supplément de cotisations sociales des indépendants est imputable sur l'impôt.

Le solde n'est porté au rôle que si le montant global de la cotisation est supérieur ou égal à 2,48 EUR.

## **2.9 PRECOMPTE MOBILIER SUR LES REVENUS DE DROITS D'AUTEUR**

Depuis le 1/1/2008, un nouveau régime « forfaitaire » est appliqué à l'imposition des droits d'auteur.

Les revenus de l'indemnité de droits d'auteur sont considérés comme des **revenus mobiliers** jusqu'à une première tranche [**49.680 EUR pour l'exercice 2009**].

[Loi du 16/7/2008, MB 30/8/2008]

Ils sont **imposés distinctement** via un **prélèvement libératoire du précompte mobilier de 15%**.

Dans la mesure où les revenus de droits d'auteur sont supérieurs à ce plafond, ils sont considérés soit comme des **Profits**, soit comme **Rémunérations de travailleur**.

Dans ce dernier cas, ils doivent être déclarés au **Code (250)**.

Au **Code (299)**, il convient de mentionner le **montant imputable du Pr.M.** qui aura été retenu sur les revenus obtenus de droits d'auteur et qui sont considérés comme des rémunérations de travailleurs.

Le montant de Pr.M. retenu sur la 1<sup>ère</sup> tranche ne peut être mentionné ici, étant donné que cette partie est imposée comme revenus mobilier avec application du précompte mobilier libératoire.

[Pour plus de détails sur le régime de taxation des droits d'auteur, voy. cours spécifique]

# ADDENDUM : LE REGIME DE TAXATION DES. INDEMNITES D'INCAPACITE PERMANENTE

## 1. GENERALITES

Il s'agit d'indemnités qui constituent la **réparation d'une perte permanente** de Bénéfices, Profits ou de Rémunérations résultant d'un accident ou d'une maladie professionnelle ou non.

Elles se distinguent des « Revenus de Remplacement » qui constituent la **réparation d'une perte temporaire** de rémunérations, bénéfices ou profits (et qui concernent le cadre IV de la déclaration).

Au niveau taxation, c'est l'article 34, § 1 qui est applicable.

Cette disposition a subi en juillet 2000 une modification substantielle qui constitue le résultat de nombreuses controverses et évolutions jurisprudentielles et doctrinales.

Afin de bien cerner les données du problème, il me paraît utile de procéder à un rappel historique.

L'article 34, § 1, 1° CIR/92 (version d'avant la loi de juillet 2000) imposait comme pensions :

*« les pensions et les rentes viagères ou temporaires ainsi que les allocations en tenant lieu, qui se rattachent directement ou indirectement à une activité professionnelle **OU** qui constituent la réparation totale ou partielle d'une perte permanente de bénéfices, de rémunérations ou de profits »*

[...]

La Cour de Cassation s'est penchée sur l'interprétation de cette disposition et proposa la démarche suivante [Voir Cassation 13/2/1992 et 22/10/1992] :

- Si on est en présence d'une indemnité d'incapacité permanente payée suite à un **accident du travail (ou sur le chemin du travail)** ou une **maladie professionnelle**, celle-ci sera **nécessairement imposable**, sans que l'on doive se préoccuper de déterminer si la victime a réellement subi une perte de revenus professionnels.
  - S'il y a perte de revenus, il s'agit d'une indemnité « constituant la réparation totale ou partielle d'une perte permanente de bénéfices, de rémunérations ou de profits » ;
  - Dans le cas contraire, l'indemnité n'en est pas moins imposable parce qu'elle « *se rattache directement ou indirectement à une activité professionnelle* ».
- S'il s'agit d'une indemnité payée suite à un accident/maladie de la « vie privée », cette indemnité doit **nécessairement**, pour être imposable, constituer la **réparation**

**d'une perte réelle de revenus professionnels**, parce que pareille indemnité ne peut être considérée comme se rattachant à l'activité professionnelle.

Suite à ces arrêts et à la jurisprudence qui ont suivi, l'administration a sorti des circulaires précisant sa position en la matière.

[voy. à cet égard, les CIR/92culaires des 11/7/1997, 15/9/1997 et 19/2/1998]

L'Administration adopte le raisonnement suivi par la Cour de Cassation en précisant notamment que ne seront **pas imposables, à condition qu'elles ne réparent pas une perte effective de revenus professionnels**, les indemnités qui sont :

- payées par un tiers responsable, suite à un accident survenu dans le cadre de la vie privée ;
- payées par l'assureur d'un tiers responsable, suite à un accident survenu dans le cadre de la vie privée ;
- payées par l'assureur de la victime elle même, suite à un accident survenu dans le cadre de la vie privée.

Parmi les indemnités non imposables visées à ce dernier tiret, figurent notamment les indemnités octroyées en vertu d'une assurance privée du type «revenus garantis» qui compensent, indépendamment de l'activité professionnelle, une invalidité physiologique et/ou économique et les répercussions potentielles qui peuvent en découler, quelles que soient les répercussions réelles sur l'activité professionnelle et les profits, rémunérations ou bénéfices de l'assuré.

[voy. à cet égard, la circulaire adm. du 19/2/1998]

Il va de soi, précise l'Administration, qu'une indemnité perçue, en exécution d'une assurance «revenus garantis» suite à une incapacité permanente, qui compense une perte effective de revenus, doit être considérée comme une pension imposable sur pied de l'article 34, § 1, 1<sup>o</sup> CIR/92.

L'Administration rappela à cette occasion, qu'étaient de toute manière imposables, les indemnités perçues :

- en matière d'**accidents de travail ou sur le chemin du travail** ;
- en matière de **maladies professionnelles**.

En effet, dans ces cas, lesdites indemnités se rattachent directement ou indirectement à une activité professionnelle, et sont donc imposables sans distinguer selon qu'elles réparent ou non une perte effective de revenus professionnels.

Il ressort de cet aperçu du régime fiscal applicable aux indemnités allouées en réparation d'une incapacité permanente, que la loi était interprétée :

- tantôt comme exigeant une perte effective de revenus,
- tantôt ne l'exigeant pas.



Cette différence de traitement fut mise en évidence dans une affaire dont a eu à connaître la Cour d'Appel de Bruxelles (Bruxelles, 31/10/1997).

Les faits dont avait à connaître la Cour étaient les suivants.

Un contribuable a été victime, sur le chemin du travail, d'un accident de circulation causé par un tiers.

Conformément à la loi sur les accidents du travail, une indemnité lui fut versée en réparation d'une incapacité permanente partielle de travail.

L'Administration a imposé cette indemnité sur pied de l'article 34, § 1 CIR/92.

Soutenant qu'il n'avait subi aucune perte de rémunération suite à l'accident litigieux, le contribuable considérait que l'indemnité ne réparait qu'une perte de capacité physique et une atteinte à l'intégrité corporelle.

Elle ne pouvait donc être taxée.

Selon ce contribuable, l'article 34 est discriminatoire et donc contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution (Principes d'égalité et de non discrimination entre les citoyens).

On ne peut en effet admettre que dans l'hypothèse où deux personnes sont victimes d'un accident, l'une sur le chemin du travail, l'autre dans le cadre de la vie privée, sans qu'elles ne subissent ni l'une ni l'autre une perte de revenus, la première voie son indemnité imposée tandis que la seconde échappe à toute taxation.

Le contribuable a, en conséquence, demandé à ce qu'une question préjudicielle soit posée à la Cour d'Arbitrage.

« Peut-on justifier de façon objective et raisonnable une telle différence de traitement ? »

La réponse de la Cour fut négative : on **ne peut justifier** d'inclure dans la catégorie des revenus imposables, les pensions, rentes et allocations versées à la suite d'un accident – reconnu comme accident du travail au sens de la loi du 10/4/1971 – sans pour autant qu'il porte atteinte aux revenus professionnels de la victime.

L'indemnisation à laquelle la victime a droit n'a en effet pas, dans cette hypothèse, le caractère d'un revenu de remplacement.

Il en résulte que la victime subit en ce cas une **discrimination par rapport à d'autres victimes** d'un accident qui ne s'est produit ni sur le chemin ni sur les lieux du travail, puisqu'elle est soumise à l'impôt sur les revenus, tant pour l'indemnité due en raison de l'accident que pour les revenus professionnels que, par hypothèse, elle continue de percevoir.

En cela, l'**article 34, § 1, 1° CIR/92 viole l'article 10 de la Constitution**.

[voy. arrêt de la Cour d'Arbitrage du 9/12/1998]

Il est à souligner que l'arrêt de la Cour d'Arbitrage a été rendu en réponse à une question préjudicielle de la Cour d'Appel de Bruxelles.

Il n'annule donc pas la disposition incriminée.

Une intervention législative a donc été rendue nécessaire pour mettre le texte légal en conformité avec le prescrit constitutionnel.

→ Désormais, les nouvelles dispositions légales en la matière s'articulent de la manière suivante : [voy. Loi du 19/7/2000, M.B. 4/8/2000]

### **Article 34 § 1**

*«Les Pensions, rentes et allocations en tenant lieu comprennent, quels qu'en soient le débiteur, le bénéficiaire, la qualification et les modalités de détermination d'octroi :*

*1° les pensions et les rentes viagères ou temporaires, ainsi que les allocations en tenant lieu, qui se rattachent directement ou indirectement à une activité professionnelle ;*

*1° bis. Les pensions et les rentes viagère ou temporaires, ainsi que les allocations en tenant lieu, qui constituent la réparation totale ou partielle d'une perte permanente de bénéfices, de rémunérations ou de profits »*

### **Article 39**

*§ 1. Les pensions, les rentes viagères ou temporaires et allocations en tenant lieu visées à l'article 34, § 1, 1° qui sont attribuées en cas d'incapacité permanente en application de la législation sur les accidents du travail ou les maladies professionnelles, sont exonérées dans la mesure où elles ne constituent pas la réparation d'une perte permanente de bénéfices, de rémunérations ou de profits.*

*Ne sont notamment pas censées constituer la réparation d'une telle perte, les pensions, rentes ou allocations en tenant lieu visées à l'alinéa précédent qui sont octroyées soit en raison d'un accident du travail ou d'une maladie professionnelle ayant entraîné un degré d'invalidité n'excédant pas 20 %, soit en complément à une pension de retraite ou de survie.*

*Dans les cas qui ne sont pas visés à l'alinéa 2, les pensions, rentes et allocations en tenant lieu visées à l'alinéa 1<sup>er</sup>, ne sont pas, sauf preuve contraire, censées constituer la réparation d'une perte permanente de bénéfices, de rémunérations ou de profits, à concurrence de la quotité qui correspond à l'indemnité totale multipliée par une fraction dont le numérateur est égal à 20 % et le dénominateur au degré d'invalidité exprimé en pour cent ».*

La loi nouvelle prévoit également que celle-ci produit ses effets rétroactivement **à partir de l'exercice d'imposition 1999.**

Examinons dans le détail ces dispositions.

## **2. CHAMP D'APPLICATION DU REGIME D'EXONERATION**

Le nouveau régime d'exonération s'applique exclusivement aux **indemnités LEGALES pour incapacité permanente** qu'un contribuable perçoit suite à un **accident du travail** (ou sur le chemin du travail) ou une **maladie professionnelle**.

Il n'y a cependant exonération des indemnités précitées **que dans la mesure où elles ne réparent pas une perte réelle de Revenus professionnels**.

Ces indemnités, seront la plupart du temps payées par les organismes débiteurs suivants :

- Le Fonds des Accidents du Travail ;
- Le Fonds des Maladies Professionnelles ;
- L'Office de la Sécurité Sociale d'Outre-Mer ;
- Les Caisses communes d'assurance contre les accidents du travail ;
- Les entreprises belges d'assurances habilitées à l'assurance contre les accidents du travail.

Les indemnités légales pour incapacité permanente causée par un accident du travail ou une maladie professionnelle dans le secteur public sont quant à elles généralement versées par l'employeur ou par son intervention.

Le nouveau régime d'exonération décrit ci-après, **ne s'appliquera donc pas** à d'autres indemnités, telles que :

- les indemnités **extra-légales** pour incapacité permanente causée par un accident du travail ou une maladie professionnelle.  
Celles-ci sont toujours imposables pour leur montant total.  
[par exemple, une indemnité payée en exécution d'une assurance « revenus garantis » couvrant une invalidité permanente]  
→ voy. cependant le point (D) ci-après, concernant de nouvelles discriminations relevées par Cour d'Arbitrage dans le régime légal mis en place.
- des indemnités pour incapacité permanente qui ne se rapportent pas à l'activité professionnelles et qui réparent une perte de revenus ;  
[par exemple une indemnité pour perte permanente de revenus causée par un accident ou une maladie intervenu dans le cadre de la vie privée]
- les indemnités pour **incapacité temporaire** qui sont visés à l'article 31, al 2, 3° CIR/92, et qui doivent être déclarées au Cadre IV de la déclaration ;
- des pensions (telles que les pensions de retraite et de survie), les capitaux et les valeurs de rachat (provenant d'assurances-vie ou d'assurances de groupe).

### 3. ETENDUE DE L'EXONERATION

Les indemnités légales pour incapacité permanente causée par un accident du travail ou une maladie professionnelle peuvent être **totalem**ent ou **partiellem**ent exonérées d'impôt.

#### 3.1. EXONERATION TOTALE

Dans les cas suivants, il est admis que les indemnités perçues ne réparent pas une perte de revenus et sont, par conséquent, **totalem**ent exonérées d'impôt [article 39 § 1, 2° CIR/92] :

- lorsque le pourcentage d'incapacité de travail **n'excède pas 20 %** ;
- lorsque le contribuable perçoit une **pension de retraite ou de survie**.

L'Administration précise également dans une Instruction du 22 mai 2001 que celle-ci considérera qu'il n'y a pas de réparation d'une perte permanente de revenus et, dès lors que l'indemnité bénéficie d'une exonération totale :

- lorsque le contribuable n'a jamais mis fin à son activité professionnelle et continue à percevoir sa rémunération normale ;
- à partir du moment où le contribuable a repris une activité professionnelle et que sa rémunération peut être considérée comme normale par rapport à celle qu'il percevait avant l'accident de travail ou avant la date d'attribution de la maladie professionnelle ;
- lorsqu'il apparaît que pendant la période imposable qui suit l'accident du travail (ou la consolidation de l'incapacité permanente qui en résulte) ou la date d'attribution de la maladie professionnelle, le contribuable a perçu une rémunération normale, par rapport à celle qui précède cet événement.

#### REMARQUES

- Pour des raisons pratiques, les indemnités octroyées à partir du 1/1/2000 seront prises en compte **séparément par accident du travail** ou maladie professionnelle pour déterminer la ou les quotité(s) imposable(s) de celles-ci, même lorsque l'institution débitrice paye différentes indemnités pour plusieurs accidents du travail ou maladies professionnelles à un même bénéficiaire.  
-> Cela signifie notamment que les taux d'incapacité de travail se rapportant à différents accidents du travail ou maladies professionnelles **ne doivent plus être cumulés**.  
[Instruction administrative, 22 mai 2001]
- Pour l'application de ce régime d'exonération, une prépension n'est pas assimilée à une pension de retraite ou de survie.

- L'application de l'exonération n'est pas liée uniquement au fait que le contribuable est la victime.  
En cas de décès de la victime suite à l'accident du travail ou à la maladie professionnelle, l'exonération s'applique également lorsqu'un contribuable perçoit une pension de retraite ou de survie en qualité d'ayant-droit (conjoint, enfant ou parent de la victime défunte).  
Si l'ayant-droit ne perçoit pas de pension de retraite ou de survie, le pourcentage d'incapacité de travail qui doit être pris en considération est celui qui a servi pour le calcul de l'indemnité.
- L'administration a précisé qu'afin d'éviter des procédures et des discussions stériles, il peut être admis que toutes les rentes légales versées au **conjoint** survivant, aux **enfants** ou aux **parents**, suite au **décès de la victime**, à la suite d'un accident du travail ou une maladie professionnelle, peuvent être **totale**ment exonérées.  
[circulaire administrative du 6/11/2001]

### 3.2. EXONERATION PARTIELLE

Les indemnités légales perçues sont **partiellement exonérées** d'impôt :

- lorsque le pourcentage d'incapacité de travail est **supérieur à 20 %** ;  
**ET** (condition cumulative)
- lorsque le contribuable **ne perçoit pas** de pension de retraite ou de survie.

Les indemnités sont alors exonérées à concurrence :

→ **du rapport entre 20 % et le pourcentage total d'incapacité de travail** causée par des accidents du travail ou des maladies professionnelles.

→ Seul l'**excédent** est dès lors considéré comme une indemnité pour perte de revenus et est, en principe, **imposable**.

[article 39 § 1 alinéa 3 CIR/92]

Schématiquement, on peut présenter cette disposition de la manière suivante :

<p><b>SOIT :</b>      <b>A = Indemnité exonérée</b></p> $A = \frac{\text{INDEMNITE X 20 \%}}{\% \text{ INCAPACITE DE TRAVAIL}}$ <p><b>PARTIE PRESUMEE IMPOSABLE = INDEMNITE - (A)</b></p>
---

### **REMARQUE : Perte partielle ou totale de revenus**

Lorsqu'il ressort de la vérification du dossier fiscal qu'une perte totale ou partielle de rémunérations est subie par le bénéficiaire d'une indemnité suite à un accident du travail ou à une maladie professionnelle, il y a lieu de s'assurer, toujours avec la plus grande largeur de vue, que la perte est directement liée à l'accident ou à la maladie et n'est pas imputable à d'autres circonstances, le cas échéant d'ordre familial, social ou économique.

A ce sujet, la perte de rémunérations liée au choix délibéré du contribuable d'exercer sa profession selon un régime de travail différent de celui en vigueur antérieurement à l'accident (exemple : passage du régime plein temps au régime mi-temps) ne peut être prise en compte pour déterminer qu'il y a une perte effective de revenus lorsque ce choix n'a pas de lien avec l'incapacité permanente dont souffre le contribuable ; tel pourrait être le cas lorsque, par exemple, le contribuable décide de réduire son temps de travail pour se consacrer à l'éducation de ses enfants.

Il en va de même lorsqu'en raison de circonstances économiques (exemple : restructuration, fermeture d'entreprise,...) le contribuable perd son emploi et se voit dans l'obligation d'émarger au chômage ou d'occuper un autre emploi moins bien rémunéré.

A contrario, lorsque le contribuable, **en raison de son incapacité permanente** n'est plus apte à exercer son emploi ou encore doit réduire son activité professionnelle, la **perte de revenus** qui en découle est **bien liée** à son accident de travail ou à sa maladie professionnelle.

Dans un même ordre d'idées, lorsqu'un contribuable perçoit une indemnité légale d'accident du travail ou de maladie professionnelle et, en raison de son incapacité permanente, n'a jamais repris le travail, il y a lieu, en principe, de considérer que cette indemnité répare une perte totale de revenus professionnels.

## EXEMPLE

### Détermination de la quotité imposable (en principe)

Un contribuable, victime d'un accident du travail, a encouru une incapacité permanente de 30 % et perçu une indemnité légale de 10.000 EUR.

La Partie exonérée (qui est censée ne pas indemniser une perte de revenus ) est calculée comme suit :

$$10.000 \text{ EUR. } X \quad \begin{array}{r} 20 \% \\ \hline 30 \% \end{array} = 6.666,66 \text{ EUR.}$$

La Partie présumée imposable de l'indemnité est donc égale à :

$$10.000 - 6.666,66 = 3.333,34 \text{ EUR}$$

### 3.3. PREUVE CONTRAIRE

Il est possible au contribuable (en vertu de l'article 39 § 1, 3° CIR/92) d'apporter la preuve que sa perte de revenus est inférieure à la partie imposable (telle que déterminée ci-avant) ou qu'il n'a pas du tout subi de perte de revenus.

Dans ce cas, le contribuable a droit à une exonération plus élevée, voire totale.

L'Administration a précisé qu'il n'est pas nécessairement requis que le contribuable apporte personnellement, dans tous les cas, la preuve contraire.

Sur la base d'un ensemble d'éléments, l'Administration peut raisonnablement accepter, pour des catégories déterminées, que la preuve de l'absence de perte de revenus est apportée.

C'est notamment le cas dans le secteur public, où il est d'usage que l'indemnité soit payée par l'employeur lui-même (ou par son intermédiaire).

L'employeur peut donc établir sans problème que le contribuable est toujours en service et qu'il continue à percevoir une rémunération normale.

Afin d'éviter que les débiteurs d'indemnités légales pour incapacité permanente retiennent du précompte professionnel sur des indemnités qui ne réparent aucune perte de revenus et qui, dès lors, peuvent être totalement exonérées, il a été établi un modèle de certificat portant le n° 276 C 3 à remplir par le service de taxation compétent en l'espèce.

Ledit certificat devra être remis ou envoyé au contribuable concerné soit à sa demande, soit d'initiative par le service de taxation dès que sa situation fiscale aura pu être régularisée.

[Pour plus de détails sur cette question, voy. l'Instruction administrative du 22 mai 2001]

## EXEMPLES D'APPLICATION

Monsieur LOUIS travaille comme ouvrier à plein temps dans une entreprise.

Sa rémunération brute imposable s'élève à 24.000 EUR par an (soit 2.000 EUR par mois).

En juin 2001, il subit un accident du travail.

En date du 15 juillet 2002, il se voit attribuer un taux d'incapacité permanente de travail de 50 %.

Il perçoit depuis une indemnité légale annuelle pour incapacité permanente de travail s'élevant à 10.000 EUR octroyée par le Fonds des Accidents du Travail.

La quotité imposable en principe (sauf preuve contraire) :

$$10.000 \text{ €} \times \frac{(50\% - 20\%)}{50\%} = 6.000 \text{ EUR}$$

Envisageons plusieurs hypothèses concernant l'exercice d'imposition 2004 (Revenus 2003).

(1) Monsieur LOUIS n'a jamais cessé son activité professionnelle et continue à percevoir la même rémunération.

Son indemnité ne compense aucune perte effective de rémunérations ; elle est donc totalement exonérée.

(2) Suite à son accident, Monsieur LOUIS a connu une période de convalescence. Il a repris le travail le 1/7/2004 et bénéficie depuis lors d'une rémunération normale.

Pour l'année 2003, son indemnité compense une perte effective de rémunérations ; elle est donc imposable pour cette année à concurrence de 6.000 € (quotité imposable en principe).

(3) Suite à son accident, Monsieur LOUIS a connu une période de convalescence. Il a repris le travail le 1/7/2003 et bénéficie depuis lors d'une rémunération normale.

Son indemnité compense une perte effective de rémunérations jusqu'au 30/6/2003 et est par la suite totalement exonérée.

Elle est imposable pour l'année 2003 à concurrence de 3.000 EUR [6.000 € X 6/12]

(4) Suite à son accident, Monsieur LOUIS a connu une période de convalescence et a repris le travail à temps partiel pour une rémunération mensuelle de 1.300 EUR, le 1/7/2003.

Il a pris un travail à temps partiel vu que son état physique, suite à l'accident, ne lui permet plus de travailler à temps plein.



*La quotité imposable de son indemnité doit être déterminée comme suit :*

- *du 1/1/2003 au 30/6/2003 : 3.000 € (= 6.000 X 6/12) ;*
- *du 1/7/2003 au 31/12/2003 :*
  - *perte effective de revenus : (2.000 – 1.300 = 700 €) X 6 = 4.200 EUR*
  - *indemnité imposable en principe (6 mois) : 3.000 EUR*
  - *indemnité imposable effectivement : 3.000 EUR*

**= Indemnité annuelle imposable réellement : 6.000 EUR**

**(5) Mêmes données que (4), mais il perçoit une rémunération mensuelle de 1.700 EUR.**

*La quotité imposable de l'indemnité doit être déterminée comme suit :*

- *du 1/1/2003 au 30/6/2003 : 3.000 EUR (= 6.000 € X 6/12) ;*
- *du 1/7/2003 au 31/12/2003 :*
  - *perte effective de revenus : (2.000 – 1.700 = 300 €) X 6 = 1.800 EUR*
  - *indemnité imposable en principe (6 mois) : 3.000 EUR*
  - *indemnité imposable effectivement : 1.800 EUR*

**= Indemnité annuelle imposable réellement : 4.800 EUR**

### **3.4. ENTREE EN VIGUEUR**

Le régime d'exonération, tant totale que partielle, est entré en vigueur rétroactivement **à partir de l'exercice d'imposition 1999.**

### **3.5. EVOLUTION**

L'examen du régime légal montre clairement que le texte de loi n'inclut pas les « **indemnités extra légales** » issues par exemple d'une assurance revenu garanti et on remarque immédiatement qu'une nouvelle **discrimination** a ainsi été créée.

C'est dans ce contexte que la Cour d'Arbitrage a rendu de nouveaux arrêts mettant en avant le caractère discriminatoire de l'actuel article 34 § 1 CIR/92 dans certaines CIR/92constances.

\*\*\* Dans un premier cas d'espèce, le 10 mai 2000, la Cour d'appel de Liège a saisi la Cour d'Arbitrage d'une question préjudicielle.

Il s'agissait d'un contribuable indépendant qui avait souscrit une assurance de type « revenu garanti ».

Cette assurance prévoit, en tant que « risques spéciaux garantis », le risque de chute d'une hauteur de plus de 4 mètres ainsi qu'une extension de garantie aux invalidités survenues par suite des accidents du travail ou sur le chemin du travail pour un montant correspondant à la totalité de la rente annuelle assurée.

L'Administration déduit de ces éléments qu'il existe, en vertu du contrat, un lien entre l'activité professionnelle de l'assuré et la rente payée.

Elle la rend donc taxable en vertu de l'article 34, § 1 CIR/92, nonobstant une éventuelle perte de revenus professionnels et une éventuelle absence de déduction des primes.

La Cour d'Arbitrage, saisie d'une éventuelle violation du principe constitutionnel de « **non discrimination** », précise que le régime légal d'exonération ne s'applique qu'aux seules indemnités légales perçues en application de la législation sur les accidents du travail ou les maladies professionnelles.

Les autres indemnités demeurent imposables dès que :

- soit, elle se rattachent directement ou indirectement à une activité professionnelle (article 34, § 1, 1<sup>er</sup> CIR/92) ;
- soit, elles constituent la réparation totale ou partielle d'une perte permanente de bénéfices, de rémunérations ou de profits (article 34, § 1, 1bis CIR/92).

Dans ces conditions, la Cour voit mal comment on pourrait justifier la taxation d'indemnités liquidées dans le cadre d'une « **assurance revenu garanti** » et où l'on constate :

- (1) qu'il n'y a **pas eu de perte de revenus, et**
- (2) qu'il n'y a **pas eu de déduction des primes.**

La Cour conclut que la taxation des indemnités provenant de l'assurance « revenu garanti » précitée en raison d'une incapacité de travail permanente est **discriminatoire**, pour autant que les primes d'assurance n'aient pas été déduites.

La Cour d'Arbitrage décide donc, qu'en l'absence de perte de revenus, les pensions allouées dans le cadre d'une assurance « revenu garanti », doivent également pouvoir rester exonérées d'impôt, pour autant que le bénéficiaire n'ait pas déduit les primes d'assurance au titre de frais professionnels.

[Arrêt, Cour d'Arbitrage n° 120/2001 du 10 octobre 2001]

Ceci étant, rien ne permet d'ailleurs d'affirmer que la taxation serait « non » discriminatoire dans le cas contraire.

Mais, la Cour a limité son examen au cas d'espèce où, les primes n'avaient pas été déduites.

Le Tribunal de 1<sup>ière</sup> Instance d'Hasselt a d'ailleurs considéré que l'« enseignement » de l'arrêt de la Cour d'Arbitrage du 9 décembre 1998 en matière d'indemnités résultant d'accidents de travail ne se limite pas aux indemnités légales, mais **s'applique aussi aux indemnités extralégales complémentaires octroyées à l'occasion d'un accident du travail.**

En effet, en taxant les allocations octroyées en cas d'incapacité de travail permanente, le législateur visait, selon la Cour d'Arbitrage, le contribuable bénéficiant d'un « revenu de remplacement ».

Or, dès lors que le bénéficiaire ne subit aucune perte de revenu, on peut difficilement parler de revenu de « remplacement ».

Si on impose les prestations en pareil cas, le contribuable paie deux fois l'impôt : une première fois sur son revenu ordinaire et une deuxième fois sur l'allocation qu'il perçoit, nonobstant l'absence de perte de revenu.

[Tribunal 1<sup>ière</sup> Instance, Hasselt, 12 mars 2003]

\*\*\* La Cour d'Arbitrage a également considéré comme **discriminatoire** l'article 34 § 1, 1° CIR/92, dans la mesure où il permet la taxation d'allocations d'une « assurance collective contre les accidents corporels » conclue par l'employeur, **lorsque la victime ne suit aucune perte de revenus.**

[Cour d'Arbitrage, 30 avril 2003]

### 3.6. REGIME DE LIQUIDATION DES INDEMNITES

(à supposer le caractère imposable établi)

- Si la liquidation est réalisée sous forme de rente, il y aura lieu de déclarer celle-ci au Cadre V de la déclaration, en regard de la lettre "A" (idem que pour les pensions de retraite ou de survie).

- Si la liquidation est réalisée sous forme d'une allocation unique payée en une seule fois, l'imposition de la somme ainsi obtenue sera imposée après avoir été convertie en rente fictive (Rente de conversion).

Cette rente de conversion est déterminée en multipliant l'allocation unique reçue par un pourcentage qui est déterminé en fonction de **l'âge accompli du bénéficiaire au moment du paiement ou de l'attribution de ladite allocation**.

>> Le Tableau de conversion se retrouve à l'article 73 AR/CIR/92.

<b>AGE DU BENEFICIAIRE</b>	<b>% DE CONVERSION</b>
40 ans et moins	1
41 à 45 ans	1,5
46 à 50 ans	2
51 à 55 ans	2,5
56 à 58 ans	3
59 à 60 ans	3,5
61 et 62 ans	4
63 et 64 ans	4,5
65 ans et plus	5

>> Si le coefficient de conversion est de **5** (c.à.d. que le bénéficiaire du capital a atteint l'âge de 65 ans au moment de l'octroi de celui-ci), la taxation annuelle s'arrête après un délai de **10 périodes imposables successives** (sauf si le bénéficiaire devait décéder avant l'expiration de ce terme).

>> Si le coefficient de conversion est **inférieur à 5**, la taxation annuelle s'arrête après **13 périodes imposables**.

Exemple :

*Victime d'un accident de travail, un ouvrier âgé de 47 ans perçoit en une seule fois une allocation unique de 200.000 EUR. suite à un jugement qui l'a reconnu définitivement incapable d'exercer une activité professionnelle.*

*Cette allocation est censée représenter la perte permanente de revenus professionnels.*

>>> *Le montant de 200.000 EUR. doit être converti en rente fictive :  $200.000 \times 2\% = 4.000$  EUR. à déclarer aux codes (1216-1218 ou 1226-1227) (et ce pendant 13 périodes imposables successives).*

\*\*\* **REMARQUE** :

Le bénéficiaire de l'indemnité ne sera pas nécessairement la victime de l'incapacité, mais par exemple, un ayant-droit.

Dans ce cas, pour déterminer le coefficient de conversion applicable, il y aura lieu de tenir compte de l'âge de ce bénéficiaire (et non celui de la victime) au moment de la perception du capital.

> Exemple :

*Reprenons les mêmes données que dans l'exemple précédent, mais le bénéficiaire sera ici le conjoint (âgé de 35 ans) de l'ouvrier victime de l'accident de travail qui est décédé des suites de l'accident.*

*>> Le conjoint sera imposé chaque année pendant 13 périodes imposables successives sur un montant de rente de conversion de  $200.000 \times 1\% = 2000$  EUR.*

Il conviendra cependant toujours d'être attentif à l'examen minutieux du **caractère imposable** ou non de l'indemnité.

*Ainsi, dans un cas d'espèce soumis à la Cour d'Appel d'Anvers, une dame avait perdu son mari, décédé lors d'un accident de la route survenu dans le cadre d'un déplacement privé.*

*La Compagnie d'assurances de la personne responsable de l'accident verse à l'intéressée une indemnité de 18,2 millions de BEF.*

*L'Administration taxe cette somme sur base de l'article 34 § 1 CIR/92 [Pension qui « constitue la réparation totale ou partielle d'une perte de rémunérations »].*

*La Cour d'Appel d'Anvers n'est pas de cet avis.*

*L'indemnité (selon elle) vise d'abord à **rétablir le patrimoine propre** de la contribuable, et elle tend, en outre, à **compenser la perte de l'avantage personnel que constituait la contribution du défunt aux charges du ménage**.*

*Selon la Cour, cette indemnité ne saurait être assimilée à une indemnité couvrant la disparition des revenus professionnels de la victime.*

*Par conséquent, elle ne pouvait être imposée au titre de pension.*

*[Appel, Anvers, 29 octobre 2002]*

<b>1. INTRODUCTION</b>	<b>2</b>
<b>2. LES REMUNERATIONS DES SALARIES ET APPOINTES</b>	<b>3</b>
<b>2.1. GENERALITES</b>	<b>3</b>
2.1.1. PERSONNES VISEES	3
2.1.2. QUE FAUT-IL ENTENDRE PAR CONTRAT DE LOUAGE DE TRAVAIL ET STATUT LEGAL OU REGLEMENTAIRE ?	4
2.1.3. QU'ENTEND-ON PAR REMUNERATIONS DE SALARIES ET APPOINTES ?	6
2.1.4. QUE COMPRENENT LES REMUNERATIONS DE SALARIES ?	6
2.1.4.1. Revenus visés à l'article 31 CIR/92	6
2.1.4.2. Revenus exclus par l'article 38 CIR/92	8
2.1.4.3. Retenues pour pensions complémentaires	10
<b>2.1.4.4. Indemnités de défraiement octroyées à des artistes [article 38 § 1 alinéa 1, 23°]</b>	<b>14</b>
<b>2.1.4.5. Régime fiscal des indemnités pour frais de déplacement du domicile au lieu de travail</b>	<b>17</b>
2.1.4.4.1. Précisions concernant les modalités d'exonération	18
2.1.4.4.2. Limites	20
2.1.4.4.3. Combinaison des modes de transport	22
2.1.4.6. Régime fiscal des remboursements de dépenses propres à l'employeur	27
2.1.4.6.1. Principe	27
2.1.4.6.2. Analyse de différents remboursements de dépenses propres à l'employeur	28
2.1.5. CARACTERE IMPOSABLE	33
<b>2.2. LES REMUNERATIONS PROPREMENT DITES</b>	<b>34</b>
<b>(1). PRIME REGIONALE DE REMISE AU TRAVAIL [codes 1291 2291]</b>	<b>Erreur !</b>
Signet non défini.	
<b>(4). INDEMNITES COMPLEMENTAIRES PAYEES PAR UN ANCIEN EMPLOYEUR EN VERTU D'UNE C.C.T. OU D'UNE CONVENTION INDIVIDUELLE</b>	<b>39</b>
<b>2.3. LES AVANTAGES DE TOUTE NATURE</b>	<b>41</b>
2.3.1. NOTIONS	41
2.3.2. LES A.T.N. TAXABLES SELON UNE EVALUATION FORFAITAIRE	42
2.3.2.1. Prêts sans intérêt ou à un taux d'intérêt réduit	42
2.3.2.1.1. Prêts hypothécaires	42
2.3.2.1.2. Prêts non hypothécaires à terme convenu	53
Prêts non hypothécaires sans terme	55
2.3.2.2. Utilisation privée d'une voiture mise à disposition par l'entreprise	57
2.3.2.2.1. Modalités d'application	58
2.3.2.2.2. Evaluation forfaitaire de l'A.T.N. depuis l'exercice d'imposition 2005	61
2.3.2.2.3. Particularités	62
2.3.2.2.4. Formalités	64
2.3.2.2.5. Cotisation de solidarité	65
2.3.2.3. Disposition gratuite (ou à prix réduit) d'immeuble	66
2.3.2.3.1. Immeuble mis à disposition par une personne physique.	66
2.3.2.3.2. Immeuble mis à disposition par une personne morale	66
2.3.2.4. Fourniture gratuite de chauffage et d'électricité	69
2.3.2.5. Disposition gratuite de domestiques, ouvriers domestiques, jardiniers, chauffeurs,...	70

2.3.2.6. Avantages recueillis par le personnel domestique _____	71
2.3.2.7. Repas fournis gratuitement ou à prix réduit _____	71
2.3.2.8. Les options sur actions _____	72
2.3.2.8.1. Notions _____	72
2.3.2.8.2. Caractère imposable _____	72
2.3.2.8.3. Base imposable _____	74
2.3.2.8.4. Base imposable réduite _____	74
2.3.2.8.5. Exemption de Taxation _____	75
2.3.2.8.6. Cotisations sociales _____	75
2.3.2.8.7. Obligations de la personne qui attribue l'avantage _____	76
2.3.2.8.8. Retenue de Précompte professionnel _____	76
2.3.2.9. Disposition de matériel informatique _____	77
2.3.2.9.1. Evaluation de l'A.T.N. _____	77
2.3.2.9.2. Exonération plan pc privée _____	79
<b>2.3.3. LES AVANTAGES TAXABLES NE FAISANT PAS L'OBJET D'UNE EVALUATION FORFAITAIRE _____</b>	<b>84</b>
<b>2.3.4. LES AVANTAGES NON TAXABLES _____</b>	<b>93</b>
2.3.4.1. Description _____	93
2.3.4.2. Conséquences fiscales _____	94
2.3.4.2.3. Problématique des chèques et cadeaux offerts aux membres du personnel _____	95
2.3.4.2.4. Problématique des repas offerts par l'employeur aux membres de son personnel _____	98
2.3.4.2.5 Problématique des CHEQUES-REPAS _____	100
<b>2.4. LES DEPENSES PROFESSIONNELLES _____</b>	<b>112</b>
2.4.1. Cotisations sociales personnelles non retenues (code 257) _____	113
2.4.2. quelques précisions sur les charges forfaitaires _____	113
2.4.2.1. Base de calcul du forfait _____	113
2.4.2.2. Barème du forfait _____	114
2.4.3. FORFAIT POUR LONGS DEPLACEMENTS _____	115
2.4.4. FORFAIT SPECIAL _____	116
<b>2.5. LES REVENUS IMPOSABLES DISTINCTEMENT [R.I.D.] _____</b>	<b>117</b>
2.5.1. PECULE DE VACANCE ANTICIPE _____	117
2.5.2. ARRIERES DE REMUNERATIONS ORDINAIRES _____	119
2.5.3. INDEMNITES DE DEDIT _____	123
2.5.4.. INDEMNITES DE RECLASSEMENT [codes 1245 – 2245] _____	129
2.5.5. CALCUL DU MONTANT NET IMPOSABLE DISTINCTEMENT _____	130
<b>2.6. INDEMNITES OBTENUES EN REPARATION TOTALE OU PARTIELLE D'UNE PERTE TEMPORAIRE DE REMUNERATIONS _____</b>	<b>132</b>
2.6.1. PREAMBULE _____	132
2.6.2. LES INDEMNITES DE CHOMAGE + ARRIERES _____	133
2.6.2.1. Revenus visés _____	133
2.6.2.2. Charges professionnelles déductibles _____	134
2.6.3. INDEMNITES LEGALES d'A.M.I. _____	137
2.6.4. INDEMNITES COMPLEMENTAIRES EN CAS DE MALADIE OU D'INVALIDITE. _____	138
2.6.5. INDEMNITES LEGALES OU COMPLEMENTAIRES EN CAS DE MALADIE PROFESSIONNELLE OU D'ACCIDENT DE TRAVAIL _____	139
2.6.6. PREPENSIONS _____	140
2.6.7. ALLOCATION D'INTERRUPTION "PAUSE CARRIERE" _____	141
2.6.8. AUTRES REVENUS DE REMPLACEMENT _____	142

2.6.9. REMARQUES CONCERNANT LES REVENUS DE REMPLACEMENT	143
2.6.10. RETENUES DE COTISATION SPECIALE POUR LA SECURITE SOCIALE	146
2.6.10.1. Détermination de la cotisation spéciale	147
2.6.10.2. Montant de la cotisation :	148