

LES FRAIS PROPRES A L'EMPLOYEUR

Les montants remboursés à un travailleur par son employeur de frais propres à ce dernier sont en principe exonérés d'impôts et de cotisations de sécurité sociale.

L'indemnité la plus fréquente est l'indemnité dite pour frais de représentation payée par l'employeur au travailleur. Celle-ci peut, dans certaines conditions, être considérée comme le remboursement de dépenses propres à l'employeur.

I ASPECTS FISCAUX

1 Pour le bénéficiaire

1.1 Base légale

Les montants alloués en remboursement de dépenses propres à l'employeur sont exclus de la notion de rémunération¹.

1.2 Notion de "dépenses propres à l'employeur"

La notion de "*dépenses propres à l'employeur*" n'est pas définie par la législation fiscale. Le commentaire administratif du Code des impôts sur les revenus (CIR 1992) fait référence à certains arrêts de la Cour de cassation afin de définir cette notion.

Une définition implicite peut être déduite de l'arrêt de la Cour de cassation du 6 mars 1962 dans lequel la Cour de cassation dispose que: "*Les sommes allouées par une société à un administrateur, commissaire ou employé, pour des frais et dépenses peuvent constituer soit le remboursement de frais et dépenses exposés pour le compte de la société, soit le remboursement de frais et dépenses propres à l'administrateur, au commissaire ou à l'employé.*"

¹ Voir les articles 31 et 32 du CIR 1992 qui sont respectivement d'application aux rémunérations des travailleurs et des dirigeants d'entreprise.

Dans le premier cas, il s'agit d'un remboursement d'avances faites à la société qui, comme tel, ne peut être pris en considération pour déterminer les revenus de l'administrateur, du commissaire ou de l'employé; il ne peut en être tenu compte pour la détermination de ces revenus, que si et dans la mesure où l'administration prouve que lesdites indemnités constituent en réalité une rémunération déguisée.

Dans le second cas, il s'agit d'indemnités constituant des rémunérations en nature qui, comme telles, doivent être prises en considération pour la détermination de ces mêmes revenus".²

1.3 Conditions d'exonération fiscale - position de l'administration

L'administration déduit de la jurisprudence ci-dessus qu'il appartient à l'employeur de fournir à son contrôleur la preuve du fait que les indemnités ont été allouées en remboursement de dépenses qui lui sont propres et qu'elles sont, en conséquence, exonérées d'impôts.

L'employeur est tenu d'apporter à son contrôleur la preuve:

- 1° du fait que l'indemnité est destinée à couvrir des frais qui lui sont propres; et
- 2° du fait que cette indemnité a été effectivement consacrée à de tels frais.

La carence de l'employeur à démontrer que les indemnités ont été allouées en remboursement de dépenses qui lui sont propres n'a cependant pas pour conséquence de renverser sans plus la présomption légale de non-imposabilité établie au profit du travailleur et de justifier en soi la taxation de ces indemnités dans le chef de ce dernier. C'est en effet à l'administration qu'il incombe d'apporter la preuve du fait que les sommes litigieuses constituent en réalité une rémunération déguisée. Lorsque cette preuve est établie, lesdites indemnités doivent être considérées comme des rémunérations imposables pour le bénéficiaire³.

1.4 Modes de remboursement de dépenses propres à l'employeur

Le remboursement de dépenses par l'employeur peut prendre deux formes:

- le remboursement réel sur la base de pièces justificatives;
- le remboursement sur une base forfaitaire.

² Cass., 6 mars 1962, *Bull.* 391, p. 1861.

³ Cass., 23 janvier 1987, *F.J.F.*, n° 88/79.

1.4.1 Remboursement de dépenses effectives

Ce premier mode de remboursement implique que le travailleur ou le dirigeant remette à la société la preuve des dépenses encourues au profit de celle-ci via les notes de frais.

Cette méthode de remboursement de dépenses propres à l'employeur s'avère très fiable quant à la non-imposabilité des montants remboursés, pour autant que l'employeur soit en mesure de démontrer que la dépense a bien été effectuée dans le cadre de l'activité professionnelle et au bénéfice de la société.

Cette méthode permet en outre à la société d'avoir un contrôle efficace des dépenses remboursées au travailleur.

1.4.2 Remboursement forfaitaire de dépenses

Le remboursement de frais propres à l'employeur peut également s'effectuer par l'octroi d'une indemnité forfaitaire (exemple: indemnité pour frais de représentation). Deux hypothèses doivent être distinguées: l'indemnité forfaitaire est établie sur la base de normes « sérieuses » ou l'indemnité est établie en fonction d'autres critères.

1° Les indemnités fixées d'après des normes sérieuses

Selon l'administration fiscale, constituent des indemnités fixées en fonction de normes sérieuses:

- l'indemnité journalière allouée aux membres du personnel pour frais de repas et de séjour en Belgique dès lors que son montant n'excède pas le montant que l'Etat alloue à ses fonctionnaires. A titre indicatif, l'Etat alloue à ses fonctionnaires une indemnité de 12,53 EUR pour les frais de repas de midi et une indemnité de 36,19 EUR pour les frais de logement, petit déjeuner et dîner⁴;
- l'indemnité allouée pour l'usage, pour le compte de l'employeur, d'une voiture personnelle déterminée selon le forfait que l'Etat applique. Depuis le 1^{er} juillet 2011, le tarif fixe maximal s'élève à 0,3352 EUR par kilomètre parcouru;
- les indemnités forfaitaires pour frais de nourriture et autres petites dépenses occasionnées lors de déplacements à l'étranger pour autant qu'elles ne dépassent pas les indemnités allouées par l'Etat à ses fonctionnaires.

De telles indemnités ne sont pas imposables pour le bénéficiaire.

⁴ Montants depuis le 1^{er} juin 2011 (cf. Circulaire fiscale du 7 octobre 2011 n° Ci. RH.241/613.514 (AGFisc n°45/2011)).

2° Les indemnités non fixées d'après des normes sérieuses

Les indemnités visées ici sont les indemnités forfaitaires reçues pour couvrir les frais supportés pour le compte de l'employeur et pour lesquelles le travailleur ne doit justifier ni le montant ni la nature des dépenses engagées.

L'exemple type de ce genre d'indemnité est l'indemnité dite pour frais de représentation qui peut, entre autres, couvrir les dépenses suivantes:

- les frais de réception au domicile privé du travailleur ou du dirigeant d'entreprise;
- les frais de téléphone résultant de l'utilisation par le travailleur de son téléphone privé pour les besoins de l'employeur;
- les frais de parking;
- les frais minimes pour lesquels il n'est pas d'usage d'obtenir une facture;
- les frais afférents à l'organisation d'un bureau à domicile;
- les frais minimes exposés dans le cadre de l'invitation de relations d'affaires (existantes ou potentielles);
- etc.

En principe, les indemnités qui ne sont pas fixées sur la base des "normes sérieuses" ne sont pas imposables pour le bénéficiaire dans la mesure où elles couvrent réellement un remboursement de frais propres à l'employeur.

La détermination d'une indemnité forfaitaire est surtout une question de fait. Le montant de l'indemnité forfaitaire dépend essentiellement de la fonction de la personne et des tâches qu'elle assume au sein de l'entreprise. Ainsi, l'indemnité forfaitaire accordée à un membre du personnel administratif est en principe inférieure à l'indemnité forfaitaire accordée à un travailleur qui exerce une fonction commerciale.

Afin d'éviter tout risque de requalification de l'indemnité octroyée de la sorte, il est conseillé de solliciter un accord préalable de l'administration fiscale. Dans ce cadre, l'administration accepte souvent comme base de négociation une indemnité en remboursement de frais de représentation allant de 125,00 à 500,00 EUR par mois en fonction du type de responsabilités/de missions confiées au travailleur concerné.⁵

⁵ Il est utile, à cet égard, de se référer à ce qui a déjà été admis par l'administration fiscale (ventilation de frais) dans le cadre de tels accords.

1.5 **Fiche fiscale**

Les indemnités forfaitaires allouées aux membres du personnel en remboursement de frais effectifs propres à l'employeur peuvent être considérées comme des frais professionnels et donc déductibles à ce titre uniquement si elles sont justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif, établis par l'employeur⁶. L'administration peut appliquer la taxe sur commissions secrètes de 300 % (à majorer des centimes de crise) à l'employeur constitué en société ou en association qui ne respecte pas ces conditions.

2 **Pour l'employeur**

Dans la mesure où l'administration fiscale reconnaît que les montants accordés au travailleur constituent le remboursement de dépenses propres à l'employeur, ces dépenses sont en principe déductibles par l'employeur à titre de frais professionnels.

La déductibilité est cependant limitée dans certains cas (par exemple: frais divers liés à l'usage d'un véhicule: déductibles en principe à concurrence d'un certain pourcentage qui varie suivant l'émission de CO₂ du véhicule; frais de réception: déductibles à concurrence de 50 %).

II **ASPECTS DE SÉCURITÉ SOCIALE**

Les sommes qui constituent le remboursement des frais dont la charge incombe à l'employeur ne sont pas considérées comme de la rémunération et sont, en conséquence, exonérées des cotisations de sécurité sociale⁷.

1 **Remboursement de dépenses effectives**

Le remboursement des frais effectivement encourus (sur la base des notes de frais) n'est en principe pas une source de conflits avec l'ONSS dès lors que l'employeur peut démontrer qu'il s'agit bien du remboursement de frais qui lui sont propres.

2 **Remboursement forfaitaire de dépenses**

L'ONSS admet le remboursement sur une base forfaitaire lorsque le forfait est établi pour des raisons d'uniformisation administrative ou lorsqu'il est difficile d'établir l'existence des frais à l'aide de pièces justificatives.

⁶ Article 57 du CIR 1992.

⁷ Article 19, § 2, 4^o de l'AR du 28 novembre 1969.

Pour que le forfait soit accepté, il faut, pouvoir démontrer qu'il est en rapport avec l'importance réelle des dépenses dont la charge incombe à l'employeur.

La justification du forfait ne doit pas se faire par des pièces justificatives mais en démontrant que la dépense est plausible, notamment eu égard à l'activité exercée par le travailleur, et le caractère raisonnable du montant des indemnités forfaitaires⁸.

Le forfait doit donc être fixé en fonction de critères concordants, sérieux et raisonnables.

Dans ses "Instructions aux employeurs", l'ONSS fixe désormais, pour certains types de remboursements de frais, le montant maximum qu'il estime acceptable, à certaines conditions.

Ces montants et leurs conditions d'application peuvent être consultés via le lien suivant:

https://www.socialsecurity.be/instructions/fr/instructions/table_of_content/dmfa/2011-04/content/salary/particularcases/expensesreimbursement.html

A noter que si l'employeur souhaite accorder des indemnités au-delà de ces plafonds, il devra prouver la réalité des frais exposés par ses travailleurs. Selon l'ONSS également, l'employeur ne peut pas faire usage, pour un même type de frais, du système de remboursement des frais réels et des frais forfaitaires.

Clays & Engels

Novembre 2011

www.claeysengels.be

Ce document est destiné à donner une information générale sur les aspects fiscaux et de sécurité sociale du sujet traité. Nous veillons bien entendu à la fiabilité de cette information. Cependant, ce document ne contient aucune analyse juridique ou avis et ne peut en aucun cas engager la responsabilité de Clays & Engels.

⁸ Cf également les "Instructions aux employeurs" de l'ONSS, qui vont dans ce sens.