

LES FRAIS DE SEJOUR EN BELGIQUE ET A L'ETRANGER

Dans certaines limites et à certaines conditions, les indemnités octroyées par des entreprises à certains de leurs employés en remboursement de frais occasionnés lors de séjours professionnels en Belgique ou à l'étranger ne sont pas considérées comme de la rémunération au sens de la sécurité sociale.

En outre, de telles indemnités ne sont pas imposables, selon l'administration fiscale, dès lors que leur montant a été déterminé en tenant compte des déplacements effectifs et qu'il n'est pas supérieur au montant des indemnités analogues prévues pour les agents de l'Etat.

I ASPECTS FISCAUX

1 Pour le bénéficiaire

1.1 Déplacements en Belgique

Les indemnités forfaitaires octroyées par l'employeur comme remboursement des frais de séjour encourus par le travailleur pendant des déplacements sur le territoire belge ne sont pas taxables lorsque:

- le montant de ces indemnités est établi en tenant compte du nombre de déplacements effectifs;
- et que ce montant n'excède pas le montant que l'Etat alloue aux membres de son personnel pour des indemnités analogues.

Le montant de ces indemnités est établi par arrêté royal en tenant compte de la catégorie du fonctionnaire¹. Il faut à chaque fois rechercher à quelle catégorie de fonctionnaires le travailleur peut être assimilé.

¹ AR du 24 décembre 1964, tel que modifié par l'AR du 4 août 2004 (voir également annexe 1 de l'AR du 20 juillet 2000 portant modification de diverses dispositions réglementaires relevant du ministère de la fonction publique en vue du passage à l'euro).

Depuis le 1^{er} juin 2011, les tarifs suivants sont applicables²:

Petit-déjeuner:	3,68 EUR
Repas de midi et du soir:	12,53 EUR
Logement:	36,19 EUR (repas du soir et petit-déjeuner inclus)

Ces tarifs sont applicables aux travailleurs assimilés aux fonctionnaires de l'Etat de niveau B, C et D. Pour les fonctionnaires de niveau A, il existe encore deux catégories de montants supérieurs mais le fisc n'a, jusqu'à présent, pas décidé si ces montants étaient également acceptables dans le secteur privé et, le cas échéant, pour quelles catégories de travailleurs. Une circulaire devrait intervenir à cet égard mais n'a jusqu'à présent pas encore été publiée³.

1.2 Déplacements à l'étranger

En ce qui concerne le remboursement des frais de séjour à l'étranger, il n'existe pas de tableaux équivalents établis par arrêté royal. L'administration fiscale admet cependant que les indemnités payées par l'employeur, en plus des frais de voyage et de séjour, pour couvrir les frais de nourriture et autres petites dépenses lors de missions à l'étranger, soient exonérées d'impôts pour autant que leur montant ne dépasse pas les indemnités forfaitaires accordées par le ministère des Affaires étrangères à ses fonctionnaires.

A titre d'exemple, voici quelques pays tirés de la liste publiée au Moniteur belge du 9 mai 2011⁴.

Désormais, aucune différence n'est faite entre la capitale, les autres villes importantes et le reste du pays. Seules les indemnités forfaitaires de frais octroyées pour les déplacements aux Etats-Unis font l'objet d'une distinction entre Washington D.C., New York et les autres destinations, bien qu'une indemnité de 102 EUR soit accordée pour toutes les destinations aux Etats-Unis.

Pour les séjours à l'étranger se déroulant dans plusieurs pays, le lieu de la dernière nuit sera déterminant pour fixer l'indemnité forfaitaire applicable pour le jour suivant.

² Cf. Circulaire fiscale du 7 octobre 2011 n° Ci. RH.241/613.514 (AGFisc. n° 45/2011).

³ Question orale n° 11357, Luk Van Besien, 25 avril 2006, Commission des Finances de la Chambre, COM 931, p. 12.

⁴ Arrêté ministériel du 28 avril 2011 portant l'établissement d'indemnités journalières octroyées aux représentants et aux employés appartenant au Service public fédéral Affaires étrangères, Commerce extérieur et Coopération au Développement qui se rendent à l'étranger ou qui siègent dans des commissions internationales, *M.B.* 9 mai 2011.

Pays	Euro
Afrique du Sud	41,00
Allemagne	93,00
Antilles néerlandaises	91,00
Australie	102,00
Autriche	95,00
Canada	102,00
Chine	80,00
Danemark	105,00
Espagne	87,00
Etats-Unis d'Amérique	
New York	102,00
Washington D.C.	102,00
Rest du pays	102,00
Finlande	104,00
France	95,00
Grèce	82,00
Hong Kong	97,00
Hongrie	72,00
Irlande	104,00
Italie	95,00
Japon	102,00
Luxembourg	92,00
Malte	90,00
Norvège	95,00
Nouvelle Zélande	72,00
Pays-Bas	93,00
Pologne	72,00
Portugal	84,00
Roumanie	52,00
Royaume-Uni	101,00
Singapour	102,00
Slovénie	70,00
Suède	97,00
Suisse	102,00
Turquie	72,00

Lorsque les montants sont indiqués aussi bien en devises étrangères qu'en euros, les montants officiels sont ceux exprimés dans la devise du pays concerné. Les montants indiqués en euros ont une valeur indicative. La conversion en euro s'opère selon le cours moyen du mois qui précède le départ.

Cette liste de pays peut uniquement être appliquée pour les missions de courte durée à l'étranger, où le travailleur (ou le dirigeant d'entreprise) rend un service effectif ou accomplit une mission. Pour qu'il puisse s'agir d'un séjour de « courte durée », il ne peut pas durer plus de 30 jours calendrier⁵. Si le séjour dépasse 30 jours calendrier, seules les indemnités pour des frais dûment établis par des pièces justificatives sont exemptées d'impôts en tant que frais propres à l'employeur (ou la société)⁶. Dans une telle situation, des pièces justificatives doivent pouvoir être remises pour tout le séjour et donc pas uniquement pour les jours au-delà du 30^e jour calendrier⁷.

Le début et la fin de la durée du séjour sont déterminés par rapport au lieu fixe d'occupation et non par rapport au lieu d'habitation du travailleur (ou du dirigeant d'entreprise)⁸.

Le nombre de séjours à l'étranger par an n'est pas limité. La limite de 30 jours n'est donc pas appliquée par période imposable mais bien par séjour à l'étranger.

Les forfaits sur la base de la liste de pays ne valent pas pour un travailleur avec un lieu fixe d'occupation à l'étranger, même s'il revient en Belgique au moins pour 30 jours⁹. L'administration fiscale a précisé que ces forfaits ne sont applicables qu'aux travailleurs et dirigeants d'entreprise qui exercent pour l'essentiel une activité professionnelle 'sédentaire' dans le cadre de laquelle ils effectuent des voyages de service à l'étranger à titre unique, occasionnel ou régulier. Sont, par conséquent, exclus - selon l'administration fiscale - les travailleurs et dirigeants d'entreprise pour lesquels les déplacements de et vers l'étranger font partie intégrante de *leur activité professionnelle journalière normale*. En pareil cas, les déplacements de et vers l'étranger ne sont pas considérés comme des "voyages de service" dans ce contexte¹⁰. L'administration fiscale n'a pas encore précisé quel régime est alors applicable aux indemnités de frais payées à de tels travailleurs et dirigeants d'entreprise.

⁵ Il ressort d'un ruling du 3 juin 2008 que (dans certaines circonstances) des indemnités 'forfaitaires' de frais exonérées d'impôt peuvent être payées même pour de (plus) longs voyages de service à l'étranger, par référence à certaines indemnités (inférieures) que le SPF Affaires étrangères paie à son personnel (lesdites « agents en poste ») en déplacement à l'étranger (Décision anticipée n° 800.149 ; voir aussi Décision anticipée n° 900.315 du 29 septembre 2009).

⁶ Circ. 17/2006, n° Ci.RH.241/534.514, 11 mai 2006.

⁷ Question orale n° 12342 Hendrik Bogaert, 19 septembre 2006, Commission des Finances de la Chambre, CRIV 51 COM 1053, 8.

⁸ Circ. 17/2006, n° Ci.RH.241/534.514, 11 mai 2006.

⁹ Question orale n° 12342 Hendrik Bogaert, 19 septembre 2006, Commission des Finances de la Chambre, CRIV 51 COM 1053, 8.

¹⁰ Circ. 23/2011, n° Ci.RH 241/598.417, 15 avril 2011.

Pour la détermination du montant de l'indemnité forfaitaire journalière, les règles suivantes doivent être appliquées¹¹:

- pour la journée entre deux nuits en voyage de service, le montant forfaitaire intégral de l'indemnité forfaitaire peut être utilisé;
- si le voyage de service à l'étranger est d'une durée plus importante, les jours de départ et de retour ne peuvent être pris en considération qu'à concurrence de 50 % de l'indemnité journalière forfaitaire;
- si le voyage de service à l'étranger ne dure qu'un seul jour, donc sans nuit, le droit au montant forfaitaire intégral est soumis à la condition que l'absence atteigne plus de 10 heures; si l'absence est inférieure à 10 heures, seul le remboursement sur la base de frais justifiés par la production de documents probants, est considéré comme un remboursement de frais propres à l'employeur ou à la société¹²;
- lorsque les frais de logement sont remboursés ou pris en charge par l'employeur ou la société et qu'ils comprennent également certains repas ou certaines menues dépenses¹³, l'indemnité journalière forfaitaire étrangère doit être diminuée de:
 - 15 % pour le petit-déjeuner;
 - 35 % pour le repas de midi;
 - 45 % pour le repas du soir;
 - 5 % pour les menues dépenses.

Le travailleur (ou dirigeant d'entreprise) a un droit à une exemption d'impôts sur l'indemnité forfaitaire de minimum 37,18 EUR¹⁴. C'est important pour les voyages de service à l'étranger vers des pays dans lesquels l'indemnité journalière forfaitaire de la liste de pays est *inférieure* à ce montant minimum.

Si le travailleur (ou dirigeant) souhaite appliquer un montant supérieur à l'indemnité journalière forfaitaire de la liste des pays, son employeur (ou sa société) doit pouvoir fournir la double preuve suivante:

1. que l'indemnité est destinée à couvrir les frais qui lui sont propres;
2. que cette indemnité est réellement consacrée à de tels frais.

¹¹ Circ. 17/2006, n° Ci.RH.241/534.514, 11 mai 2006.

¹² Si le montant de l'indemnité journalière allouée n'est pas supérieur aux montants maximum pour les voyages de service en Belgique, il peut être considéré que cette indemnité n'est pas imposable.

¹³ Par exemple: le petit-déjeuner est compris dans la facture d'hôtel, alors que cela est déjà englobé dans l'indemnité journalière.

¹⁴ Le ministre des Finances a annoncé que ce montant ne serait pas indexé (Questions Parl. orale n° 12342 Hendrik Bogaert, 19 septembre 2006, commission des Finances de la Chambre, CRIV 51 COM 1053, 8).

Dans la mesure où l'indemnité journalière octroyée pour des voyages de service à l'étranger dépasse les limites du forfait de la liste de pays (ou le montant qui peut être établi par des pièces justificatives), elle est en principe considérée comme une rémunération imposable¹⁵.

2 Pour l'employeur

En principe, le remboursement des frais de séjour à l'étranger peut être déduit comme frais professionnels. Cependant, pour les frais liés à des déplacements en voiture: le remboursement des coûts de voiture autres que les combustibles, le financement et le coût de mobilophone sont limitativement déductibles.

A cette fin, l'employeur doit mentionner ces indemnités sur la fiche fiscale 281.10.

II ASPECTS DE SÉCURITÉ SOCIALE

1 Principes

Les remboursements de frais à charge de l'employeur sont exonérés de cotisations de sécurité sociale s'il est satisfait aux conditions suivantes:

- les frais remboursés doivent avoir été supportés par le travailleur en raison de ou en conséquence de l'exécution du contrat de travail;
- les frais doivent être à charge de l'employeur, ce qui signifie que l'employeur doit être tenu de les rembourser. Cette obligation peut résulter d'une convention, d'un engagement unilatéral, d'un usage ou de la loi;
- l'indemnité doit correspondre à des dépenses supplémentaires réellement supportées par le travailleur¹⁶.

Une indemnité forfaitaire de remboursement peut se justifier pour des raisons d'uniformisation administrative ou lorsqu'il est difficile d'établir l'existence des frais à l'aide de justificatifs. Pour que le forfait soit accepté, il faut, en tout état de cause, pouvoir démontrer la réalité des dépenses couvertes par les indemnités forfaitaires et le caractère raisonnable du montant du forfait.

2 Les déplacements en Belgique

Les conditions d'exonération visées au point 1 s'appliquent également aux indemnités (forfaitaires) payées par un employeur pour couvrir les frais de séjour, de repas, etc. de travailleurs qui sont en déplacement sur le territoire belge.

¹⁵ Circ. 17/2006, n° Ci.RH.241/534.514, 11 mai 2006.

¹⁶ Article 19, § 2, 4° de l'AR du 28 novembre 1969; Cass., 17 mai 1993, *J.T.T.*, 1993, p. 258.

On peut également se référer à l'article 19, § 2, 6^o, de l'arrêté royal du 28 novembre 1969, lequel stipule que ne constituent pas de la rémunération « *les sommes que l'employeur paie au travailleur pour s'acquitter de son obligation (...) de procurer la nourriture ou le logement lorsque le travailleur est occupé dans un endroit éloigné de son domicile* ».

Sur cette base, la jurisprudence admet que des indemnités (forfaitaires) versées par un employeur, sur la base d'un engagement unilatéral, aux membres de son personnel en remboursement des frais de repas qu'ils doivent réellement supporter lorsqu'ils sont affectés hors de l'entreprise, ne constituent pas de la rémunération soumise aux cotisations de sécurité sociale¹⁷.

Ceci a été confirmé par le ministre, en réponse à une question parlementaire, qui a déclaré que les indemnités de repas octroyées au personnel qui voyage, comme les agents commerciaux par exemple, peuvent tomber dans le champ d'application de la disposition exonérant les remboursements de frais de cotisations de sécurité sociale¹⁸.

L'ONSS considère aussi que les frais encourus par les travailleurs en déplacement (travailleurs itinérants), qui sont liés à l'équipement sanitaire nécessaire (lavabos, réfectoires, toilettes, etc.), sont des frais qui sont à la charge de l'employeur.

Dans ses "Instructions" (https://www.socialsecurity.be/instructions/fr/instructions/table_of_content/dmfa/2011-04/content/salary/particularcases/expensesreimbursement.html) l'ONSS accepte que le surcoût exposé par les travailleurs itinérants, obligés d'effectuer un déplacement d'au moins 4 heures au cours d'une journée de travail et qui n'ont d'autre possibilité que de prendre leur repas de midi à l'extérieur constitue des frais à charge de l'employeur. Un montant de 6 EUR est considéré par l'ONSS comme raisonnable¹⁹.

Si des frais de "route" (montant journalier de 10 EUR selon l'ONSS) liés à l'absence de commodités s'ajoutent aux frais de repas du travailleur itinérant, l'ONSS peut accepter une indemnité forfaitaire journalière totale de l'ordre de

¹⁷ e.a. Cass., 6 novembre 2000, www.juridat.be.

¹⁸ Réponse à une question parlementaire (Chambre) du 15 mai 2000.

¹⁹ Depuis le 1^{er} janvier 2011, l'indemnité forfaitaire pour frais de repas des travailleurs itinérants ne peut plus être cumulée avec un titre-repas pour un même repas le même jour. L'ONSS précise toutefois dans ses "Instructions" que si la durée de la journée de travail est inférieure à huit heures, indemnité et titre-repas peuvent être cumulés à condition que le montant de la quote-part patronale dans le titre-repas soit déduit de l'indemnité forfaitaire. Si la journée de travail est supérieure à 8 heures, le cumul est possible sans déduction de la quote-part patronale dans le titre-repas, pour autant que l'employeur puisse démontrer que le travailleur a effectivement pris un deuxième repas au cours de la journée considérée. A noter que lorsque l'employeur rembourse au travailleur le coût réel des repas pris au cours d'une journée déterminée, à l'exception du petit-déjeuner, le cumul avec un titre-repas reste possible à condition toutefois que le montant de la quote-part patronale dans ce titre-repas soit déduit du montant total du remboursement, et ce quel que soit le nombre de repas pris et la durée de la journée de travail.

16,00 EUR, pour autant que le travailleur n'ait pas accès aux commodités telles que celles présentes dans l'entreprise, l'une de ses succursales ou encore sur certains chantiers.

Il apparaît par ailleurs que l'ONSS applique une présomption (contestable) en vertu de laquelle si un travailleur dit « itinérant » passe plus de deux semaines chez un même client, le remboursement forfaitaire de frais ne se justifierait plus et devrait dès lors être considéré comme de la rémunération à soumettre aux cotisations de sécurité sociale.

Si le travailleur ne peut rejoindre son domicile pour la nuit en raison d'un lieu de travail éloigné, l'ONSS accepte un forfait de 30 EUR/nuit (couvrant le repas du soir, le logement et le petit-déjeuner).

L'ONSS peut également tenir compte de montants et de dispositions de droit fiscal pour apprécier le caractère de "remboursement de frais" ou de "rémunération" de certaines indemnités, notamment en se fondant sur les montants octroyés pour les agents de l'Etat (*cf.* ci-dessus).

3 Les déplacements à l'étranger

Les indemnités de déplacement à l'étranger peuvent être exonérées de cotisations de sécurité sociale aux mêmes conditions que celles applicables aux autres indemnités de frais (*cf.* ci-avant: Principes).

Le caractère raisonnable du montant du remboursement doit notamment pouvoir se justifier sur la base de critères sérieux et concordants.

L'ONSS accepte en principe que soient appliqués et exonérés de cotisations les montants accordés aux agents de l'Etat (indemnités journalières).

L'ONSS précise cependant que cela ne peut être appliqué qu'aux indemnités octroyées dans le cadre de séjours temporaires (séjours de courte durée (d'un mois)).

Claeys & 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 Claeys & Engels.
