

**Date :** Août 2015

**Sujet :** Les frais propres à l'employeur

---

Les montants remboursés à un travailleur par son employeur à titre 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 rémunération<sup>1</sup>.

#### **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.*

*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".<sup>2</sup>*

---

<sup>1</sup> Article 31 CIR 1992.

### **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 de prouver à son contrôleur que:

1° l'indemnité est destinée à couvrir des frais qui lui sont propres ; et que

2° 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 bénéficiaire<sup>3</sup>.

### **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.

#### **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.

---

<sup>2</sup> Cass., 6 mars 1962, *Bull.* 391, p. 1861.

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

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, est ainsi validé une indemnité de 3,82 EUR par voyage par jour calendrier (19,22 EUR si le voyage dure plus de 8 heures) et une indemnité de 43,78 EUR à titre de supplément pour la nuit ;
- 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<sup>er</sup> juillet 2015, le tarif fixe maximal s'élève à 0,3412 EUR par kilomètre parcouru ;
- les indemnités forfaitaires pour frais de nourriture et autres petites dépenses (souvent appelés "*per diems*") 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.

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 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 *effectifs* 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 et/ou itinérante.

Afin d'éviter tout risque de requalification de l'indemnité octroyée de la sorte, il est conseillé de solliciter un accord préalable<sup>4</sup> de l'administration fiscale. Dans ce cadre, l'administration accepte souvent comme base

---

<sup>4</sup> qui ne lie pas l'ONSS.

de négociation une indemnité en remboursement de frais de représentation allant de 125 à 350 EUR par mois selon la fonction et le type de responsabilités/de missions confiées au travailleur concerné.

### **1.5 Intervention de l'employeur pour l'utilisation d'un ordinateur privé ou d'une connexion et d'un abonnement internet privés**

Dans sa circulaire AGFisc n° 2/2014 du 16 janvier 2014, l'administration fiscale traite de l'intervention de l'employeur, dans le contexte du télétravail, pour l'utilisation d'un ordinateur privé (fixe ou portable) ou d'une connexion et d'un abonnement à internet privé.

Par télétravail, l'administration fiscale entend toute forme d'organisation et/ou de réalisation de travail, utilisant les technologies de l'information, dans laquelle un travail, qui aurait pu être réalisé dans les locaux de l'employeur, est effectué hors de ces locaux de façon régulière ou occasionnelle.

En principe, lorsqu'un employeur alloue une indemnité à un travailleur, celle-ci ne peut être considérée comme un remboursement de frais propres à l'employeur que s'il peut être apporté la double preuve que (1<sup>ère</sup> preuve) l'indemnité est destinée à couvrir des frais qui lui sont propres et (2<sup>ème</sup> preuve) que cette indemnité a été effectivement consacrée à de tels frais.

Lorsque internet est utilisé par le travailleur dans le cadre du télétravail, l'administration fiscale affirme qu'elle s'abstiendra néanmoins de demander toute justification lorsque le montant de l'intervention de l'employeur est fixé forfaitairement à un maximum de 20 EUR par mois.

Si le montant alloué est supérieur et que la 2<sup>ème</sup> preuve précitée n'est pas rapportée, la partie imposable de l'indemnité, à savoir la quotité qui excède 20 EUR, est soumise au précompte professionnel et doit être mentionnée sur la fiche de rémunérations n° 281.10 des travailleurs concernés.

Les mêmes règles sont applicables *mutatis mutandis* à l'intervention de l'employeur pour l'utilisation d'un ordinateur privé : l'administration s'abstiendra de demander toute justification lorsque le montant de l'intervention est fixé forfaitairement à un maximum de 20 EUR par mois.

### **1.6 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'employeur<sup>5</sup>. A défaut, l'administration fiscale peut appliquer la cotisation spéciale sur commissions secrètes de 103%<sup>6</sup>.

## **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.

---

<sup>5</sup> Article 57 CIR 1992.

<sup>6</sup> L'employeur peut échapper à la cotisation spéciale à des conditions déterminées.

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 CO<sub>2</sub> 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 sociale<sup>7</sup>.

### **1 Remboursement sur base réelle**

Le remboursement des frais réellement encourus (sur la base de pièces justificatives et via des notes de frais) est en principe validé par l'ONSS (en exonération de cotisations de sécurité sociale) dès lors que l'employeur peut démontrer qu'il s'agit bien du remboursement de frais qui lui sont propres.

### **2 Remboursement sur base forfaitaire**

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.

Pour que le forfait soit accepté, il faut, pouvoir démontrer qu'il est raisonnable et en rapport avec l'importance réelle des dépenses dont la charge incombe à l'employeur et qui sont effectivement supportées par le travailleur concerné.

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 la fonction/l'activité exercée par le travailleur, et le caractère raisonnable du montant du forfait.

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

Dans ses "Instructions", l'ONSS fixe désormais, pour certains types de remboursements de frais, le montant forfaitaire maximum qu'il estime acceptable, à certaines conditions. A noter que si l'employeur souhaite accorder des forfaits 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 sur base réelle et sur base forfaitaire.

---

<sup>7</sup> Article 19, § 2, 4° de l'AR du 28 novembre 1969.

### **3 Intervention de l'employeur pour l'utilisation d'un ordinateur privé ou d'une connexion et d'un abonnement internet privés**

Dans ses "Instructions" du 4<sup>ème</sup> trimestre 2014, l'ONSS valide l'octroi par l'employeur d'un forfait exonéré de 20 EUR par mois pour la connexion et l'abonnement internet et de 20 EUR par mois pour le PC, si le travailleur utilise chacun de ces outils privés à des fins professionnelles.

Pour que ces forfaits de 20 EUR par mois puissent être appliqués, l'ONSS considère toutefois que deux conditions cumulatives doivent être remplies:

- Le travailleur doit utiliser sa propre connexion Internet (en ce compris l'abonnement) et/ou son propre PC (en ce compris les périphériques et logiciels) de façon substantielle et régulière (par exemple: un jour par semaine ou quelques heures plusieurs fois par semaine).  
Selon l'ONSS, le forfait ne s'applique donc pas en cas d'utilisation occasionnelle (par exemple: certains soirs pour rédiger un rapport).  
Cette condition vaut également en matière fiscale.
- L'employeur ne peut pas intervenir d'une autre manière dans ces frais (par exemple: en prenant une partie du prix d'achat du PC à sa charge).

Si l'employeur veut accorder un forfait plus élevé, il doit justifier l'intégralité du montant alloué. A défaut, la partie qui dépasse le forfait de 20 EUR par mois sera assujettie aux cotisations de sécurité sociale.

Claeys & Engels  
[www.claeysengels.be](http://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.*

---