

Date : Novembre 2018

Sujet : **Les frais de séjour (missions) en Belgique et à l'étranger**

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 missions professionnelles 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 lorsque¹:

- 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 à ses agents pour des indemnités analogues.

On considère en effet alors que les montants sont établis sur la base de « *normes sérieuses* ».

1.1.1 Jusqu'au 1^{er} septembre 2017

Les montants repris dans le tableau ci-dessous étaient acceptés jusque fin août 2017 comme un remboursement non imposable de frais propres à l'employeur (montants indexés à partir du 1^{er} juillet 2017²) :

	Voyage par jour calendrier		Supplément pour la nuit	
	> 5 heures et < 8 heures	≥ 8 heures	Logement aux frais du membre du personnel	Logement gratuit
Montant indexé	3,98 EUR	19,99 EUR	45,54 EUR	23,97 EUR

Ces indemnités étaient destinées à couvrir les frais de repas et de boissons pour les prestations ayant lieu en dehors de l'entreprise et pour le compte de celle-ci³.

¹ AR du 24 décembre 1964 fixant les indemnités pour frais de séjour des membres du personnel des services publics fédéraux.

² Ces montants doivent toutefois faire l'objet d'une confirmation par l'administration fiscale.

1.1.2 À partir du 1^{er} septembre 2017

L'arrêté royal du 13 juillet 2017 fixant les allocations et indemnités du personnel de la fonction publique fédérale modifie le système précité sur des points importants.

Un fonctionnaire fédéral ne pourra dorénavant plus revendiquer une indemnité pour voyages de service en Belgique que s'il répond cumulativement aux conditions suivantes :

- Le voyage de service est d'une durée minimale de six heures ;
- Le déplacement de service est effectué en-dehors d'un rayon de 25 km⁴ ;
- Il ne peut à l'occasion du déplacement, recevoir aucun autre avantage ou indemnité en compensation des frais de repas.

Lorsque les conditions ci-dessus sont réunies, un montant de 10 EUR (à indexer, 17,06 EUR à compter du 1/10/2018) peut être octroyé en exonération d'impôt. L'AR prévoit également la possibilité d'octroyer une indemnité forfaitaire mensuelle (plafonnée à 16 fois le montant de l'indemnité forfaitaire journalière), sans condition de durée et d'importance du déplacement, lorsque la nature même de la fonction implique des prestations régulières à l'extérieur.

Lorsqu'une indemnité forfaitaire mensuelle est accordée et que la résidence administrative a été fixée à la résidence du membre du personnel, une indemnité complémentaire de 60 euros peut être accordée pour couvrir les coûts liés aux frais d'accès à internet et les frais liés à l'usage du téléphone. Cette indemnité peut également être octroyée dans le secteur privé aux travailleurs et dirigeants d'entreprise qui exercent leur activité professionnelle dans des circonstances comparables.

À compter du 1^{er} septembre 2017, un fonctionnaire fédéral a uniquement le droit à une indemnité pour frais de logement s'il répond cumulativement aux conditions suivantes :

- Il ne s'agit pas d'un logement gratuit (le forfait de 23,97 EUR pour logement gratuit est supprimé) ;
- Le déplacement de service est supérieur à 75 km⁵ ;
- Le service fédéral ne prend pas le coût à sa charge et le fonctionnaire ne perçoit aucun autre avantage pour le logement.

Si ces conditions sont remplies, un montant de 75 EUR (à indexer, 128,01 EUR à compter du 1/10/2018) peut être octroyé en exonération d'impôt.

Les forfaits (à indexer) ci-dessus sont donc considérés comme des indemnités de frais basées sur des normes sérieuses à compter du 1^{er} septembre 2017. Ceci signifie que les employeurs du secteur privé peuvent en principe appliquer ces nouveaux montants forfaitaires, en exonération d'impôts, lorsqu'ils souhaitent indemniser sur base forfaitaire des frais relatifs à des voyages de service. Ceci a été confirmé dans la circulaire du 22 janvier 2018⁶. La circulaire précitée stipule explicitement que les déplacements minimum (respectivement 25 et 75 km) ne sont pas d'application dans le secteur privé.

³ Les indemnités ne sont cependant pas considérées comme des remboursements de frais propres à l'employeur exemptés d'impôts « lorsque le déplacement en question doit être considéré comme un déplacement vers un lieu fixe de travail en application de la règle des 40 jours ». Voy. à ce sujet : Questions et réponses Chambre 2008-2009, n° 52-62, 36.

⁴ Pas d'application dans le secteur privé (voir ci-dessous).

⁵ Pas d'application dans le secteur privé (voir ci-dessous).

⁶ Cf. Circulaire fiscale du 22 janvier 2018 (Circulaire 2018/C/8 relative aux indemnités des membres du personnel de la fonction publique fédérale).

Dans la mesure où les indemnités forfaitaires de séjour accordées excèdent les montants maximum susmentionnés (pour avant et après le 1^{er} septembre 2017) et dans la mesure où les déplacements de service ne répondent pas aux exigences de durée minimum précitées, ces indemnités doivent en principe être considérées comme des rémunérations imposables⁷.

1.2 Déplacements à l'étranger

En ce qui concerne le remboursement des frais de séjour (missions) 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 22 novembre 2017⁸. Cette liste est applicable depuis le 1^{er} octobre 2017⁹.

Pays	Catégorie 1	Catégorie 2
	EUR	EUR
Afrique du Sud	43,00	26,00
Allemagne	93,00	56,00
Antilles néerlandaises	95,00	57,00
Australie	105,00	63,00
Autriche	95,00	57,00
Canada	105,00	63,00
Chine	83,00	50,00
Danemark	105,00	63,00
Espagne	87,00	52,00
Etats-Unis d'Amérique		
New York	105,00	63,00
Washington D.C.	105,00	63,00
Reste du pays	105,00	63,00
Finlande	104,00	62,00
France	95,00	57,00
Grèce	82,00	49,00
Hongrie	72,00	43,00

⁷ Questions et réponses Chambre 2013-2014, n° 53-131, 274.

⁸ Arrêté ministériel du 16 novembre 2017 modifiant l'arrêté ministériel du 15 septembre 2017 portant l'établissement d'indemnités de séjour octroyées aux représentants et aux fonctionnaires dépendant du 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.* 22 novembre 2017.

⁹ Le 3 octobre 2017, l'arrêté ministériel mentionné ci-dessus du 15 septembre 2017 a été publié. Les indemnités forfaitaires qui y étaient prévues étaient également d'application à partir du 1^{er} octobre 2017, mais certaines d'entre elles ont été modifiées par l'arrêté ministériel du 16 novembre 2017, et ce également avec application à partir du 1^{er} octobre 2017. En ce qui concerne les déplacements à l'étranger à partir du 1^{er} octobre 2017, pour lesquels aucune indemnité forfaitaire journalière et/ou indemnité pour frais de logement n'a été accordée au 22 novembre 2017, le nouveau montant d'indemnité pouvait être appliqué s'il était plus favorable aux membres du personnel en question.

Irlande	104,00	62,00
Italie	95,00	57,00
Japon	105,00	63,00
Luxembourg	92,00	55,00
Malte	90,00	54,00
Norvège	99,00	59,00
Nouvelle Zélande	75,00	45,00
Pays-Bas	93,00	56,00
Pologne	72,00	43,00
Portugal	84,00	50,00
Roumanie	52,00	31,00
Royaume-Uni	101,00	61,00
Singapour	105,00	63,00
Slovénie	70,00	42,00
Suède	97,00	58,00
Suisse	105,00	63,00
Turquie	75,00	45,00

L'administration fiscale a aussi précisé que les indemnités journalières 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.

La circulaire fiscale du 11 mai 2006¹¹ contient les règles d'octroi des indemnités forfaitaires journalières (par exemple : détermination du montant de l'indemnité journalière si le voyage de service à l'étranger ne dure qu'un seul jour, si l'employeur prend par ailleurs en charge certains frais (de logement, etc.)).

Selon la circulaire, le travailleur (ou dirigeant d'entreprise) a droit à une exemption d'impôts sur l'indemnité forfaitaire de minimum 37,18 EUR. 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 ; et
2. que cette indemnité est réellement consacrée à de tels frais.

¹⁰ Cf. Circulaire fiscale du 15 avril 2011, n° Ci.RH 241/598.417 (AGFisc n°23/2011).

¹¹ Cf. Circulaire fiscale du 11 mai 2006, n° Ci.RH 241/534.514 (AFER n°17/2006).

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 imposable.

L'administration fiscale accepte l'octroi de l'indemnité journalière forfaitaire, fixée par pays, qui est utilisée par le SPF Affaires étrangères pour les fonctionnaires appartenant à la "catégorie 1", pour les missions de courte durée à l'étranger, soit les missions de 30 jours calendrier successifs au maximum.

Dans une nouvelle circulaire du 10 octobre 2013¹², le fisc prévoit désormais que l'indemnité journalière forfaitaire, fixée par pays, qui est utilisée par le SPF Affaires étrangères pour les fonctionnaires appartenant à la "catégorie 2" peut, à certaines conditions, aussi être octroyée pour certaines missions à l'étranger de plus de 30 jours calendrier successifs. Les conditions sont les suivantes :

- le montant maximum de l'indemnité attribuée est bien celui de la « catégorie 2 » ;
- l'attribution ou le paiement de ces indemnités forfaitaires pour une même mission est limité à un maximum de 24 mois ;
- l'attribution ou le paiement cesse en cas d'établissement définitif à l'étranger du travailleur ou du dirigeant d'entreprise.

2 Pour l'employeur

En principe, le remboursement forfaitaire des frais de séjour à l'étranger est déductible au titre de frais professionnels pour autant qu'il en soit fait mention sur la fiche fiscale (281.10 pour les travailleurs salariés) et sur le relevé récapitulatif correspondant (325.10). En outre, à défaut, l'administration fiscale peut appliquer la cotisation spéciale sur commissions secrètes de 103%.

L'employeur peut toutefois échapper au paiement de cette cotisation spéciale s'il peut démontrer que le bénéficiaire a fait mention du remboursement dans sa déclaration fiscale introduite dans le délai légal ou dans une déclaration analogue introduite à l'étranger. Si une telle déclaration n'a pas été introduite, l'employeur ne peut échapper au paiement de la cotisation que si le bénéficiaire de l'avantage est identifié *"de manière univoque au plus tard dans un délai de 2 ans et 6 mois à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition."*¹³

Toutefois, 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 mobilophonie est déductible mais de manière limitée (en fonction du taux d'émission de CO₂).

¹² Cf. Circulaire du 10 octobre 2013, n° Ci. RH. 241/609.972 (AGFisc n°38/2013).

¹³ Art. 219, al. 7 CIR 1992.

II ASPECTS DE SÉCURITÉ SOCIALE

1 Les déplacements en Belgique

1.-

Les 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 peuvent être considérées comme des remboursements de frais propres à l'employeur exonérés de cotisations sociales (article 19, § 2, 4° et 6°, de l'arrêté royal du 28 novembre 1969).

2.-

Dans ses "Instructions", l'ONSS valide les indemnités journalières suivantes :

Frais de route des travailleurs itinérants (définis de manière restrictive par l'ONSS) absence de commodités	10 EUR/jour	<ul style="list-style-type: none"> - itinérant signifie que lors d'une journée de travail, le travailleur est obligé de se déplacer (minimum 4 heures) et n'a pas accès aux commodités sanitaires telles que présentes dans l'entreprise, l'une de ses succursales ou certains chantiers.
Frais de route des travailleurs itinérants repas	7 EUR/jour	<ul style="list-style-type: none"> - itinérant signifie que lors d'une journée de travail, le travailleur est obligé de se déplacer (minimum 4 heures). - le montant des frais de repas n'est accepté que si le travailleur n'a d'autre possibilité que de prendre un repas à l'extérieur¹⁴.
Frais de séjour en Belgique	35 EUR/nuit	<ul style="list-style-type: none"> - si le travailleur ne peut rejoindre son domicile pour la nuit en raison d'un lieu de travail éloigné. - comprend repas du soir, logement et petit-déjeuner.

2 Les déplacements à l'étranger

Les indemnités de déplacement/mission à l'étranger peuvent être exonérées de cotisations de sécurité sociale à titre de remboursements de frais propres à l'employeur (tenant compte des principes repris ci-avant).

L'ONSS accepte dans ses "Instructions" que soient appliqués et exonérés de cotisations les montants accordés aux agents de l'Etat (indemnités journalières), selon les règles fiscales, comme suit :

¹⁴ Une indemnité pour frais de repas n'est par ailleurs pas cumulable avec un titre-repas (des conditions déterminées s'appliquent).

Voyages de service à l'étranger		
maximum 30 jours calendrier :	<u>forfaits de la catégorie 1</u>	Condition : le salaire perçu par le travailleur pour ces jours doit être soumis à l'impôt belge. Il faut que cela corresponde à une réalité de coûts.
plus de 30 jours calendrier successifs :	<u>forfaits de la catégorie 2</u>	Remarque : lorsque l'employeur prend également des frais de repas ou des menues dépenses en charge, en plus de l'octroi des dites indemnités reprises ci-avant, celles-ci doivent être diminuées comme suit : <ul style="list-style-type: none">- 15% pour le petit déjeuner- 35% pour le repas de midi- 45% pour le repas du soir- 5% pour les menues dépenses

Claeys & Engels
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.
