

**Circulaire n° Ci.RH.242/609.135 (AGFisc N° 43/2011) dd 02.09.2011**

*Impôt des personnes physiques  
Revenu exonéré  
Avantage social  
Avantage social au personnel  
Chèque-repas  
Condition d'exonération*

*Commentaire sur le calcul du nombre de journées au cours desquelles le travailleur ou le dirigeant d'entreprise exécute des prestations effectives dans le cadre de l'octroi de titres-repas.*

A tous les fonctionnaires.

**I. INTRODUCTION**

1. L'article 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 25<sup>o</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92) établit que sont exonérés les avantages qui se composent de l'intervention de l'employeur ou de l'entreprise dans les titres-repas qui répondent aux conditions reprises à l'article 38/1, CIR 92.
2. L'une de ces conditions est que le nombre de titres-repas attribués doit correspondre au nombre de journées de travail effectivement fournies par le travailleur ou le dirigeant d'entreprise. La présente circulaire commente la manière de déterminer le nombre de journées de travail effectivement prestées par le travailleur ou le dirigeant d'entreprise.
3. Par ailleurs, un aperçu non-exhaustif d'un certain nombre de cas concrets, basés sur la réglementation en matière d'ONSS et/ou sur des positions adoptées antérieurement, y est développé.

**II. DISCUSSION**

4. Les conditions reprises à l'art. 38/1, § 2, CIR 92, se fondent sur les conditions de l'art. 19bis, § 2, de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs (annexe 1). Etant donné que l'application de l'art. 19bis, § 2, de l'arrêté royal précité relève en premier lieu de la compétence de l'ONSS, sur le plan fiscal, la position de l'ONSS est suivie.
  1. Règle générale
5. L'article 19bis, § 2, 2<sup>o</sup>, précise que "le nombre de titres-repas octroyés doit être égal au nombre de journées au cours desquelles le travailleur a fourni un travail effectif normal, de prestations supplémentaires sans repos compensatoire, de prestations supplémentaires moyennant repos compensatoire et d'autres prestations supplémentaires moyennant repos compensatoire". Il en résulte qu'un titre-repas doit être accordé pour chaque journée prestée même à temps partiel.

6. Par les termes "journées au cours desquelles le travailleur a fourni un travail effectif normal", il y a lieu de comprendre, les jours de présence physique du travailleur (ou du dirigeant d'entreprise) sur le lieu de travail ou à un autre endroit où, en raison de son travail, sa présence est requise.

## 2. Cas concrets

7. Ainsi un titre-repas doit être octroyé pour les journées au cours desquelles les délégués syndicaux effectifs ou remplaçants participent à des réunions des organes de concertation ou suivent une formation syndicale. Cette position est fondée sur le fait que leurs présences aux journées citées est nécessaire dans l'intérêt de l'entreprise et obligatoire dans le cadre de dispositions légales.

8. Quand un travailleur suit une formation dans le cadre d'un congé-éducation payé et que cette formation coïncide avec ses heures normales de travail, un titre-repas est dû pour les jours où une formation est effectivement suivie et qui coïncident avec ces heures normales de travail (voir Instructions administratives ONSS - 2011-02 sur le site <https://www.socialsecurity.be> - Employeurs et mandataires - Employeurs ONSS - Instructions administratives ONSS).

L'ONSS est d'avis qu'un employeur ne doit délivrer un titre-repas que s'il peut être certain que pendant son absence du travail son travailleur suit effectivement une formation. Cela signifie concrètement que le travailleur soit doit être présent dans une école ou un centre de formation, soit doit suivre une formation e-learning en ligne. Les absences du travail pour pouvoir étudier à la maison n'entrent donc pas en ligne de compte. Il n'est en outre pas nécessaire que la formation coïncide exactement avec les heures de travail. Il suffit qu'il existe un chevauchement partiel (par exemple la formation dure de 17h à 20h, et le travailleur aurait normalement dû travailler ce jour de 10h à 18h) pour obtenir le droit à un titre-repas pour cette journée.

Cependant, s'il s'agit d'un employeur qui a opté pour le comptage alternatif des titres-repas sur base des heures effectivement prestées (voir titre 3 ci-dessous), seules les heures de chevauchement doivent être prises en compte (seulement 1h dans l'exemple ci-dessus).

### Quelques éclaircissements:

- Que faut-il entendre par heures normales de travail ?

Les heures normales de travail sont les heures de travail normalement prévues dans le régime horaire de travail du travailleur concerné, même si l'horaire est variable.

- Qu'en est-il du jour de l'examen ?

Comme mentionné ci-avant, l'employeur ne peut pas délivrer de titre-repas pour les absences du travail en vue d'étudier à la maison. Pour les absences du travail en vue de présenter un examen dans le cadre d'un congé-éducation payé, l'employeur doit effectivement attribuer un titre-repas.

9. Aucun titre-repas ne peut toutefois être attribué pour les jours fériés, les jours de repos compensatoires et de vacances, les jours de salaires garanti en cas de maladie, les congés pour dons de sang, les récupérations d'heures supplémentaires, les jours de grève ... (voir les questions parlementaires n° 204 du 7 janvier 2004 du Représentant Vandeurzen, Q. et R., La Chambre, 2003-2004, n° 24, p. 3718-3720 et n° 342 du 5 avril 2004 du Représentant Vandeurzen, Q. et R. La Chambre, 2003-2004, n° 41, p. 6364-6366). Si cela était, le titre-repas serait alors considéré comme une rémunération imposable dans le chef du bénéficiaire.

10.

Ce qui précède est résumé ci-après sous forme tabulaire:

Journées qui <b>ENTRENT</b> en considération pour l'attribution de titres-repas	Journées qui <b>N'ENTRENT PAS</b> en considération pour l'attribution de titres-repas
Les journées au cours desquelles des prestations de travail sont effectuées (peu importe la durée de celles-ci)	Jours fériés
Les journées de participation à des réunions des organes de concertation et à des formations syndicales pour les délégués syndicaux	Jours de repos compensatoire
Les journées de suivi effectif d'une formation dans le cadre du congé-éducation payé qui coïncident avec des heures normales de travail	Jours de congé de vacances
...	Jours de salaire garanti en cas de maladie
	Congé pour dons de sang
	Récupération des heures supplémentaires
	Jours de grève
	...

### 3. Comptage alternatif

11.

Sous certaines conditions, un employeur peut opter pour un comptage alternatif du nombre de jours pour lesquels un titre-repas doit être octroyé. Ce calcul s'établit comme suit: le nombre total d'heures de travail effectivement prestées par le travailleur pendant le trimestre divisé par le nombre normal d'heures de travail par jour dans l'entreprise. Si le résultat de cette opération est un chiffre décimal, il est arrondi à l'unité supérieure. Si le nombre ainsi obtenu est supérieur au nombre maximal de jours prestables d'un travailleur engagé à plein-temps dans l'entreprise, il est alors limité à ce dernier.

12.

Seules les entreprises dans lesquelles, soit pour des prestations de travailleur à temps plein, soit pour des prestations de travailleur à temps partiel, soit pour les deux, différents régimes de travail sont simultanément d'application et qui en matière d'heures supplémentaires sont tenues d'appliquer l'article 26bis de la loi sur le travail du 16 mars 1971 (annexe 2), peuvent opter pour ce comptage alternatif.

13.

Les entreprises qui optent pour cette alternative doivent le prévoir par CCT ou, en l'absence d'une telle convention, dans le règlement du travail pour les entreprises qui occupent en moyenne moins de 50 travailleurs et n'ont pas institué de délégation syndicale. La CCT ou le règlement du travail détermine le nombre normal d'heures de travail par jour dans l'entreprise ainsi que le mode de calcul du nombre maximal de jours de travail dans l'entreprise pendant le trimestre.

### **III. ANNEXES**

14.

Les documents suivants sont joints en annexe:

- Art. 19bis, § 2, de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs (annexe 1).
- Art. 26bis de la loi sur le travail du 16 mars 1971 (annexe 2).

Pour l'Administrateur général de la fiscalité f.f.:  
L'Auditeur général des Finances a.i.,

S. QUINTENS

**Art. 19bis, § 2, de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs**

"§ 2. Pour ne pas être considérés comme rémunération, les titres-repas [qu'ils soient délivrés sur support papier ou sous forme électronique] (2) doivent simultanément satisfaire à toutes les conditions suivantes:

(2) *AR 2010-10-12/16, art. 1, 150. En vigueur: 01-01-2011.*

1° l'octroi du titre-repas doit être prévu par une convention collective de travail conclue au niveau du secteur ou de l'entreprise. Si une telle convention ne peut être conclue à défaut de délégation syndicale ou lorsqu'il s'agit d'une catégorie de personnel qui habituellement n'est pas visée par une telle convention, l'octroi peut être régi par une convention individuelle. Cette convention doit être écrite et le montant du titre-repas ne peut être supérieur à celui octroyé par convention collective de travail dans la même entreprise qui prévoit la valeur faciale du titre-repas la plus élevée.

Tous les titres-repas octroyés en l'absence de convention collective de travail ou d'une convention individuelle écrite, ou octroyés en vertu d'une convention collective de travail ou d'une convention individuelle écrite qui n'est pas conforme aux conditions fixées par le présent paragraphe, sont considérés comme rémunération;

2° le nombre de titre-repas octroyés doit être égal au nombre de journées au cours desquelles le travailleur a fourni un travail effectif normal, de prestations supplémentaires sans repos compensatoire, de prestations supplémentaires moyennant repos compensatoire et d'autres prestations supplémentaires moyennant repos compensatoire. Les entreprises dans lesquelles, soit pour des prestations de travailleur à temps plein, soit pour des prestations de travailleur à temps partiel, soit pour les deux, différents régimes de travail sont simultanément d'application et qui en matière de prestations supplémentaires sont tenues d'appliquer l'article 26bis de la loi sur le travail du 16 mars 1971 peuvent calculer ce nombre de jours en divisant le nombre d'heures de travail effectif normal, de prestations supplémentaires sans repos compensatoire, de prestations supplémentaires moyennant repos compensatoire et d'autres prestations supplémentaires moyennant repos compensatoire fournies par le travailleur durant le trimestre par le nombre normal d'heures par jour de la personne de référence. Si le résultat de cette opération est un chiffre décimal, il est arrondi à l'unité supérieure. Si le nombre ainsi obtenu est supérieur au nombre maximal de jours prestables de la personne de référence durant le trimestre, il est limité à ce dernier. Les entreprises qui souhaitent appliquer ce mode de calcul doivent le prévoir par convention collective de travail ou, pour les entreprises n'ayant institué ni un conseil d'entreprise, ni un comité de prévention et de protection sur les lieux du travail, ni une délégation syndicale, dans le règlement du travail; cette convention collective de travail ou ce règlement du travail détermine par ailleurs le nombre normal d'heures par jour de la personne de référence et le mode de calcul du nombre maximal de jours prestables de la personne de référence durant le trimestre.

[les titres-repas sur support papier sont remis chaque mois, en une ou plusieurs fois, au travailleur en fonction du nombre de jours de ce mois pendant lesquels le travailleur fournira vraisemblablement des prestations mentionnées dans l'alinéa précédent. Les titres-repas sous forme électronique sont crédités chaque mois, en une ou plusieurs fois, sur le compte titre-repas du travailleur en fonction du nombre de jours de ce mois pendant lesquels le travailleur fournira vraisemblablement des prestations mentionnées dans l'alinéa précédent. Les titres-repas sous forme électronique sont censés être octroyés au travailleur au moment où son compte titre-repas est crédité. Au plus tard le dernier jour du premier mois qui suit le trimestre, le nombre de titres-repas est régularisé en fonction du nombre de jours pendant lesquels le travailleur a fourni des prestations durant le trimestre tel que déterminé à l'alinéa précédent.

Le compte titres-repas est une banque de données dans laquelle un certain nombre de titres-repas électroniques pour un travailleur seront enregistrés et gérés par un éditeur agréé selon les modalités prévues dans l'arrêté royal du 12 octobre 2010 fixant les conditions d'agrément pour les éditeurs de titres-repas sous forme électronique exécutant les articles 183 à 185 de la loi du 30 décembre 2009 portant des dispositions diverses.] (2).

(2) *AR 2010-10-12/16, art. 1, 150. En vigueur: 01-01-2011.*

Les titres-repas qui excèdent le nombre de journées de travail effectif normal, de prestations supplémentaires sans repos compensatoire, de prestations moyennant repos compensatoire et d'autres prestations supplémentaires moyennant repos compensatoire fournies par le travailleur sont considérés comme rémunération; si le travailleur reçoit moins de titres-repas que le nombre total de ces journées, le montant de l'intervention de l'employeur dans les titres trop peu perçus est considéré comme rémunération. La détermination du nombre de titres-repas attribués en excédent ou en insuffisance, intervient sur base de la situation telle qu'existante au moment de l'expiration du 1<sup>er</sup> mois suivant le trimestre auquel les titres-repas se rapportent.

3° le titre-repas est délivré au nom du travailleur; cette condition est censée être remplie si son octroi et les données y relatives (nombre de titres-repas, montant brut des titres-repas diminué de la part personnelle du travailleur) figurent au compte individuel du travailleur, conformément à la réglementation relative à la tenue des documents sociaux.

Tous les titres-repas octroyés sans que cette condition soit remplie sont considérés comme rémunération;

4° le titre-repas [sur support papier] (2) mentionne clairement que sa validité est limitée à trois mois et qu'il ne peut être accepté qu'en paiement d'un repas ou pour l'achat d'aliments prêts à la consommation.

Tous les titres-repas [sur support papier] (2) sur lesquels ces renseignements n'apparaissent pas sont considérés comme rémunération;

[Si le titre-repas a une forme électronique, sa durée de validité est également limitée à trois mois à compter du moment où le titre-repas sous forme électronique est placé sur le compte titre-repas et ne peut être accepté qu'en paiement d'un repas ou pour l'achat d'aliments prêts à la consommation.] (2)

(2) AR 2010-10-12/16, art. 1, 150. En vigueur: 01-01-2011.

5° l'intervention de l'employeur dans le montant du titre-repas ne peut excéder [5,91 EUR] (1) par titre-repas.

Tous les titres-repas pour lesquels l'intervention patronale est supérieure à [5,91 EUR] (1) sont considérés comme rémunération;

(1) AR 2009-02-13/35, art. 2, 142. En vigueur: 01-01-2009.

6° l'intervention du travailleur s'élève au minimum au montant de l'évaluation du deuxième repas, telle que fixée à l'article 20, alinéa 2.

Tous les titres-repas pour lesquels l'intervention du travailleur ne s'élève pas à ce montant sont considérés comme rémunération."

**Art. 26bis de la Loi sur le travail du 16 mars 1971  
(mise à jour au 22.12.2010)**

**Art. 26bis**

"§ 1<sup>er</sup>. Les dépassements visés aux articles 22, 1<sup>o</sup> et 2<sup>o</sup>, 23, 24, 25 et 26, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup> et § 2, ne sont autorisés qu'à condition que, pendant une période d'un trimestre, il ne soit pas travaillé en moyenne plus de 40 heures par semaine.

Cette disposition est aussi applicable aux dépassements commis en infraction aux dispositions de la présente loi ou à d'autres dispositions légales.

La période de référence d'un trimestre peut être prolongée à un an maximum:

- par le Roi;
- par convention collective de travail conclue conformément à la loi du 5 décembre 1968 sur les conventions collectives de travail et les commissions paritaires;
- ou, à défaut, par le règlement de travail (...).

Elle ne peut toutefois être prolongée que par le Roi ou par convention collective de travail rendue obligatoire par le Roi lorsqu'elle s'applique à des travailleurs de nuit. Pour l'application du présent alinéa, il faut entendre par travailleur de nuit, celui occupé habituellement dans un régime de travail visé à l'article 38, § 4.

En cas d'application de la dérogation prévue à l'article 20bis, la période visée à l'alinéa 1<sup>er</sup> est, pour l'application des articles 25 et 26, la même que celle fixée par la convention collective de travail ou le règlement de travail.

Il ne sera tenu compte dans le calcul de cette moyenne des dépassements des limites fixées par les articles 19 et 20 qui résultent de l'application de l'article 26, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> et 2<sup>o</sup>.

Les jours de repos prévus par la loi du 4 janvier 1974 relative aux jours fériés, ainsi que par ou en vertu d'une convention collective de travail, les périodes de suspension de l'exécution du contrat de travail prévues par la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail et les jours de repos accordés en application de l'article 29, § 4, de la présente loi comptent comme temps de travail pour le calcul de la durée moyenne de travail visée à l'alinéa 1<sup>er</sup>.

A aucun moment dans le courant de la période de référence, la durée totale du travail presté ne peut dépasser de plus de 65 heures la durée moyenne de travail autorisée sur la même période de référence, multipliée par le nombre de semaines ou de fractions de semaine déjà écoulée dans cette période de référence. Cette limite de 65 heures peut être portée à 130 heures conformément à la procédure fixée par le Roi en exécution du § 2bis.

On entend par trimestre, au sens du présent article, la période couverte par les paies dont le jour de clôture se situe dans le même trimestre civil.

§ 2. Les dépassements visés à l'article 22, 3<sup>o</sup>, ne sont autorisés qu'à condition que des repos compensatoires correspondant aux dépassements de la limite hebdomadaire de travail fixée à l'article 19 soient octroyés dans les treize semaines qui suivent ces dépassements.

§ 2bis. A la demande du travailleur, 65 heures par année civile, prestées en vertu de l'article 25 ou de l'article 26, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, ne seront pas comptées dans le calcul de la moyenne prévue au § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>.

Cette demande du travailleur doit être formulée avant l'échéance de la période de paie au cours de laquelle les prestations ont été effectuées.

Les 65 heures par année civile peuvent être portées à 130 heures dans le cadre et selon les procédures prévues par le Roi.

§ 3. En cas d'application des articles 25 et 26, § 2, et pour autant qu'il ne soit pas fait usage simultanément de la dérogation visée à l'article 20bis, la moyenne sur la période prévue au § 1<sup>er</sup> peut être dépassée à concurrence de 65 heures ou d'un nombre d'heures supérieur fixé par le Roi, à condition que des repos compensatoires soient octroyés dans les trois mois ou une période plus longue fixée par le Roi, qui suit la période visée au § 1<sup>er</sup>, au cours de laquelle ce dépassement s'est produit.

Dans les cas où un maximum supérieur à 65 heures a été fixé en application de l'alinéa précédent, le Roi peut également déroger à la limite de 65 heures fixée par le § 1<sup>er</sup> (alinéa 8).

Le repos compensatoire doit être octroyé à raison d'un jour complet de repos par dépassement atteignant la durée journalière de travail fixée à l'article 19. Il doit coïncider avec un jour durant lequel le travailleur aurait normalement travaillé s'il n'avait pas bénéficié d'un repos compensatoire en application du présent article et compte comme temps de travail pour le calcul de la moyenne visée au § 1<sup>er</sup>.

Dans les cas où il ne peut être octroyé dans la période visée à l'alinéa 1<sup>er</sup> (en raison des dispositions de l'alinéa 3), le repos compensatoire est octroyé dans les trois mois qui suivent la fin de la période pendant laquelle le repos compensatoire n'a pu être octroyé. Toutefois, si la durée de cette dernière période dépasse six mois, le repos compensatoire n'est plus octroyé."