

Circulaire n° Ci.RH.241/608.543 (AGFisc N° 27/2011) dd. 23.05.2011

Impôt des personnes physiques
Revenu professionnel
Prime d'ancienneté
Revenu exonéré
Avantage social
Rémunération
Avantage imposable
Frais professionnels
Frais professionnels déductibles
Frais non déductibles

Primes d'ancienneté considérées comme avantage social dans le chef des travailleurs.

A tous les fonctionnaires.

A. OBJET

1. La présente circulaire concerne les primes d'ancienneté qui sont octroyées aux travailleurs durant leur carrière auprès d'un employeur.
2. La circulaire annule et remplace la circulaire Ci.RH.242/601.490 (AFER 18/2010) du 25.2.2010 et l'addendum du 19.1.2011 (qui remplaçait la circulaire Ci.RH.241/567.657 (AFER n° 7/2008) du 12.3.2008 et son corrigendum du 10.6.2008) et modifie l'interprétation des dispositions sociales en matière de primes d'ancienneté sur certains points, suite à des éclaircissements de l'ONSS.
3. Suite à ces éclaircissements, la condition d'exonération doit être liée au fait qu'elle soit octroyée au plus tôt à respectivement 25 ou 35 ans de service sans qu'il soit exigé qu'elle soit accordée à l'occasion des 25 ou 35 ans de service. En effet, une prime d'ancienneté qui serait octroyée pour la première fois à l'occasion des 30 ans de service répond bien à la condition d'exonération liée à l'attribution.

Les dispositions concernées de la version néerlandaise de la circulaire du 25.2.2010 sont donc adaptées comme suit:

- B9, 2^{ème} et 3^{ème} tirets: suppression des termes "*naar aanleiding van en*"
- B10, 2^{ème} et 3^{ème} tirets: suppression des termes "*naar aanleiding van en*"

Suite à ces modifications, les exemples (point 15 et 19 à 22) sont adaptés, et en ce compris dans la version française.

4. En vue d'établir un parallélisme dans l'application des législations sociale et fiscale en matière de primes d'ancienneté et pour une meilleure lisibilité, les dispositions de la circulaire du 25.2.2010 précitée ont été adaptées et sont reprises dans la présente circulaire. Les exemples repris dans la circulaire du 25.2.2010 aux points 15 et 19 à 22 figurent dans la nouvelle circulaire aux points 19 et 23 à 25, étant entendu que l'exemple 3 des circulaires remplacées est devenu sans objet.

B. QUALIFICATION DONNEE PAR L'ONSS

5. L'Office National de Sécurité Sociale (ONSS) accepte qu'une prime d'ancienneté, qui répond aux conditions mentionnées ci-après et qui est octroyée en espèces, sous forme d'un cadeau ou sous forme de bons de paiement, puisse être exonérée des cotisations de sécurité sociale.
6. La prime d'ancienneté peut être octroyée deux fois au maximum au cours de la carrière du travailleur chez un employeur, la première attribution survient au plus tôt dans l'année calendrier au cours de laquelle il atteint 25 ans de service, et le montant de la prime d'an-

cienneté s'élève au maximum à une fois le montant brut du salaire mensuel et la deuxième attribution survient au plus tôt dans l'année calendrier au cours de laquelle il atteint 35 ans de service et le montant de la prime s'élève au maximum à deux fois le montant brut du salaire mensuel.

7. En ce qui concerne la détermination du montant maximum de la prime d'ancienneté, un employeur peut, en dérogation à ce qui est stipulé au n° 6, également choisir, depuis le 1^{er} janvier 2009, de déterminer l'avantage en fonction du montant brut moyen du salaire mensuel dans son entreprise. Dans ce cas, la prime d'ancienneté peut être octroyée deux fois au maximum au cours de la carrière du travailleur chez un employeur, la première attribution survient au plus tôt dans l'année calendrier au cours de laquelle il atteint 25 ans de service, et le montant de la prime d'ancienneté s'élève au maximum à une fois le montant brut moyen du salaire mensuel dans l'entreprise, et la deuxième attribution survient au plus tôt dans l'année calendrier au cours de laquelle il atteint 35 ans de service et le montant de la prime s'élève au maximum à deux fois le montant brut moyen du salaire mensuel dans son entreprise.

8. Pendant une année calendrier, un employeur ne peut pas appliquer en même temps les deux modes de calcul. Si c'est le cas, aucune exonération de cotisations de sécurité sociale ne peut s'appliquer pour toutes les primes d'ancienneté octroyées pendant l'année calendrier.

9. En ce qui concerne la prime d'ancienneté octroyée avant le 1^{er} janvier 2009, pour laquelle les limites précitées sont dépassées, les cotisations sociales sont dues sur la totalité de la prime.

Toutefois, en ce qui concerne, la prime d'ancienneté octroyée à partir du 1^{er} janvier 2009, seule la partie ne dépassant pas la limite maximale est exonérée de cotisations sociales.

C. QUALIFICATION FISCALE

10. En vue d'établir un parallélisme dans l'application des législations sociale et fiscale en matière de primes d'ancienneté, la directive de l'ONSS est appliquée comme suit sur le plan fiscal.

11. La prime d'ancienneté est, en vertu de l'art. 38, § 1^{er}, al. 1^{er}, 11°, CIR 92, considérée comme un avantage social exonéré dans le chef du travailleur, lorsque les conditions mentionnées ci-après au point D sont remplies.

12. En vertu des dispositions formelles de l'art. 53, 14°, CIR 92, les avantages sociaux qui sont octroyés aux travailleurs, aux anciens travailleurs ou à leurs ayants droit et qui sont exonérés dans le chef des bénéficiaires conformément à l'art. 38, § 1^{er}, al. 1^{er}, 11°, CIR 92, ne constituent pas des frais professionnels.

Par conséquent, la prime d'ancienneté qui est exonérée aux conditions mentionnées ci-après au point D, en vertu de l'article 38, § 1^{er}, al. 1^{er}, 11°, CIR 92, n'est pas déductible à titre de frais professionnels dans le chef de l'employeur.

D. CONDITIONS D'EXONERATION

13. La prime d'ancienneté est, en vertu de l'art. 38, § 1^{er}, al. 1^{er}, 11°, CIR 92, considérée comme un avantage social exonéré dans le chef du travailleur, lorsque les conditions suivantes sont remplies:

- la prime est payée ou attribuée deux fois au maximum au cours de la carrière d'un travailleur chez un employeur;
- le premier paiement ou attribution de la prime survient au plus tôt dans l'année calendrier au cours de laquelle le travailleur atteint 25 ans de service auprès de l'employeur et elle s'élève au maximum à une fois le montant brut du salaire mensuel (avant déduction des cotisations de sécurité sociale);
- le second paiement ou attribution de la prime survient au plus tôt dans l'année calendrier au cours de laquelle le travailleur atteint 35 ans de service auprès de l'employeur, et elle s'élève au maximum à deux fois le montant brut du salaire mensuel (avant déduction des cotisations de sécurité sociale).

14. En ce qui concerne les primes d'ancienneté payées ou attribuées à partir du 1.1.2009, une méthode alternative de calcul pour déterminer le montant maximum exonéré de la prime d'ancienneté est également admise sur le plan fiscal. En effet, il est admis que ce montant maximum exonéré soit déterminé par rapport au montant brut moyen du salaire mensuel dans l'entreprise.

15. Au cours d'une année calendrier, les deux modes de calcul du montant maximum exonéré des primes d'ancienneté –le calcul sur base du montant brut du salaire mensuel et le calcul sur base du montant brut moyen du salaire mensuel dans l'entreprise- ne peuvent être appliqués en même temps par un employeur. Si c'était pourtant le cas, aucune exonération à titre d'avantage social dans le chef du travailleur ne pourrait s'appliquer pour toutes les primes d'ancienneté payées ou attribuées pendant l'année calendrier. Dans ce cas, les primes sont considérées dans le chef des employés comme un avantage imposable au sens de l'art. 31, al. 2, 1° ou 2°, CIR 92. Dans le chef de l'employeur, les primes constituent alors une charge professionnelle déductibles au sens de l'art. 52, 3°, CIR 92 pour autant qu'elles soient reprises sur la fiche individuelle adéquate.

E. NON RESPECT DES CONDITIONS D'EXONERATION

a) Primes payées ou attribuées avant le 1.1.2009

16. Lorsque les conditions pour l'exonération à titre d'avantage social ne sont pas remplies, la totalité de la prime d'ancienneté est considérée comme un avantage imposable dans le chef du travailleur au sens de l'art. 31, al. 2, 1° ou 2°, CIR 92.

Dans ce cas, la prime constitue, dans le chef de l'employeur, une charge professionnelle déductible conformément à l'art. 52, 3°, CIR 92, pour autant que le montant de l'avantage soit repris sur la fiche individuelle adéquate conformément à l'art. 57, 2°, CIR 92.

b) Primes payées ou attribuées à partir du 1.1.2009

17. En cas de dépassement du montant maximum qui vaut pour l'exonération à titre d'avantage social d'une prime d'ancienneté payée ou attribuée à partir du 1^{er} janvier 2009, seule la partie de la prime d'ancienneté qui excède le montant maximum précité, est considérée dans le chef du travailleur comme un avantage imposable au sens de l'art. 31, al. 2, 1° ou 2°, CIR 92. La partie de la prime d'ancienneté qui ne dépasse pas le montant maximum est considérée dans le chef de l'employé comme un avantage social exonéré.

18. Dans ce cas, la partie de la prime qui dépasse le montant maximum constitue, dans le chef de l'employeur, une charge professionnelle déductible conformément à l'art. 52, 3°, CIR 92, pour autant que le montant de l'avantage soit, conformément à l'art. 57, 2°, CIR 92, repris sur la fiche individuelle adéquate. La partie de la prime qui ne dépasse pas le montant maximum ne constitue pas une dépense professionnelle déductible dans le chef de l'employeur.

F. NOTION DE PRIME D'ANCIENNETE

19. Une prime qui est octroyée lors de la mise à la pension ou lors de la fermeture de l'entreprise et qui est déterminée également sur base du nombre d'années de service auprès de l'employeur, n'est pas considérée comme une prime d'ancienneté. Une telle prime n'est en effet pas octroyée en raison de l'ancienneté de service auprès du même employeur mais en raison de la mise à la pension ou de la fermeture de l'entreprise. La prime de fermeture, par exemple, sera ainsi considérée comme une rémunération imposable au sens de l'art. 31, alinéa 2, 3°, CIR 92 (indemnité de dédit), parce qu'il est mis fin au contrat de travail au moment de la fermeture de l'entreprise.

G. NOTION D'EMPLOYEUR

20. En ce qui concerne la détermination du nombre d'années de service auprès du même employeur pour l'attribution de la prime d'ancienneté, dans le cadre de l'instauration d'un parallélisme entre l'ONSS et la fiscalité, les mêmes règles qu'en matière d'ONSS sont adoptées.

Ce qui implique que la condition d'ancienneté, en ce qui concerne l'attribution de la prime d'ancienneté, est considérée en principe dans le chef du même employeur (personne physique ou personne morale). Ce sont normalement les années de service auprès du même employeur qui sont comptées dans le cadre de l'attribution d'une prime d'ancienneté.

Pour déterminer l'ancienneté du travailleur en la matière, il peut cependant être tenu compte des années de service que le travailleur a prestées auprès d'employeurs qui font partie du même groupe ou de la même unité technique d'exploitation (ex.: les années de service auprès d'une entreprise unipersonnelle comptent pour la détermination de l'ancienneté du travailleur dans la SPRL qui poursuit l'activité de l'entreprise unipersonnelle).

Pour l'interprétation de la notion de "même groupe" ou "même unité technique d'exploitation", vu le parallélisme précité, il faut partir des paramètres que l'ONSS adopte en la matière.

Des renseignements recueillis auprès de l'ONSS, il s'avère qu'ils n'utilisent pas de définitions déterminées par la loi pour les deux notions mais qu'ils se basent plutôt sur un ensemble de critères.

Ces critères sont:

- 1) il s'agit d'une société liée ou associée visée aux articles 11 et 12 du Code des Sociétés (1);
- (1) *L'ONSS considère que les critères énumérés dans ces articles sont trop limitatifs, et vérifie par conséquent également si la notion de "même groupe" respecte les autres critères mentionnés ci-après.*
- 2) il est question d'une même unité technique d'exploitation si dans les différentes entités juridiques qui se succèdent (ou qui coexistent), travaillent des personnes communes (par exemple en tant qu'employeur, gérant, travailleurs, ...). Le fait que ces personnes ont ou non la même qualité dans ces entités est sans incidence;
- 3) le lieu: la proximité des bâtiments où les activités sont exercées, peut être un indice qu'il s'agit d'une même unité technique d'exploitation; le fait de ne pas être situé au même endroit n'est pas en soi un élément déterminant pour conclure à deux unités techniques d'exploitation distinctes;
- 4) les activités: les activités sont identiques, semblables ou complémentaires;
- 5) le matériel de l'entreprise: le matériel est le même en tout ou en partie.

Les critères précités sont appréciés dans leur contexte et ne doivent pas nécessairement être tous satisfaits pour conclure à l'existence d'une même unité technique d'exploitation.

Dans certains cas, lors d'un transfert d'entreprise, les droits des travailleurs sont conservés lors d'un changement d'employeur (en application de la CCT n° 32bis). Cette constatation peut être un indice mais est considérée en soi comme insuffisante par l'ONSS pour pouvoir parler d'années de service (dans le cadre de la notion salariale de primes d'ancienneté) prestées auprès du même employeur. En cas de doute, la position de l'ONSS se base sur des dossiers concrets et l'employeur peut interroger, par courrier, fax ou mail, le direction Règlementation de l'ONSS. Ensuite, une position est prise sur base des faits concrets et celle-ci est communiquée à l'intéressé.

H. NOTION DE MONTANT BRUT DU SALAIRE MENSUEL

21. Pour la détermination du montant de la prime d'ancienneté, le montant brut du salaire mensuel avant déduction des cotisations de sécurité sociale est pris en considération au moment de l'octroi de la prime d'ancienneté.

Pour l'interprétation de la notion de montant brut du salaire mensuel, il faut, étant donné le parallélisme dans l'application des législations sociale et fiscale en matière de primes d'ancienneté, partir des paramètres que l'ONSS utilise en la matière. L'ONSS adopte une interprétation large de cette notion. Il admet qu'il s'agit ici du salaire mensuel normal. Cette interprétation large donne aussi bien à l'employeur qu'à l'ONSS la latitude nécessaire pour préciser le contenu de cette notion.

Les principes suivants, qui sont adoptés par l'ONSS, donnent des précisions en ce qui concerne le montant de la prime d'ancienneté:

- un travailleur qui a un contrat de travail à plein temps, mais qui bénéficie d'un crédit-temps à mi-temps ou à temps plein au moment du versement de la prime d'ancienneté (ou qui reprend le travail à mi-temps avec l'autorisation du médecin conseil), peut quand même recevoir une prime d'ancienneté basée sur sa rémunération brute normale en tant que travailleur à temps plein. Le fait qu'il perçoit ou non une intervention de son employeur en complément à l'allocation de l'ONEM ne porte pas préjudice à ce qui précède;
- l'employeur peut toujours se baser sur le salaire brut actuel pour le calcul de la prime d'ancienneté. Il en est de même pour les travailleurs qui sont passés très récemment d'un emploi à temps partiel à un emploi à temps plein pour lesquels le salaire brut à temps plein peut être maintenu. Ce que l'on entend par "très récemment" n'est pas défini par l'ONSS, cette notion doit être considérée dans le cadre d'une carrière d'au moins 25 ans chez le même employeur. Ce dernier peut toujours soumettre la question à l'ONSS en cas de doute. L'ONSS va alors prendre position sur base des données concrètes, compte tenu de l'ensemble des différents facteurs;
- l'employeur peut se baser sur le salaire brut normal correspondant à des prestations normales et il n'est donc pas obligé de tenir compte des mesures qui réduisent temporairement les prestations et le salaire telles que crédit-temps, interruption de carrières, ...;
- le calcul d'un salaire mensuel de référence, fixé au prorata du nombre d'années d'occupation à temps plein ou à temps partiel, est également acceptable;
- la prime de fin d'année (1/12^{ème} de son montant) ne peut entrer en ligne de compte pour la notion de montant brut du salaire mensuel.

I. NOTION DE MONTANT BRUT MOYEN DU SALAIRE MENSUEL DANS L'ENTREPRISE

22. Le montant brut moyen du salaire mensuel dans l'entreprise doit être déterminé par année calendrier sur base du rapport entre les salaires payés et le nombre d'équivalent temps plein relatifs à l'année calendrier précédente.

J. EXEMPLES

Exemple 1

23. Un travailleur est entré au service d'un employeur le 1^{er} juin 1984. En août 2009, l'employeur attribue une prime d'ancienneté au travailleur égale au montant brut du salaire mensuel du mois d'août 2009. Aucune prime d'ancienneté n'a été attribuée auparavant. Dans ce cas, la prime d'ancienneté peut être considérée comme un avantage social exonéré dans le chef du travailleur étant donné que la prime est attribuée au plus tôt dans l'année calendrier au cours de laquelle les 25 ans de service du travailleur sont atteints. Cet avantage social n'est pas déductible à titre de frais professionnels.

Exemple 2

24. Un travailleur est entré au service d'un employeur le 1^{er} juin 1983. En août 2009, l'employeur attribue une prime d'ancienneté au travailleur égale au montant brut du salaire mensuel du mois d'août 2009. Aucune prime d'ancienneté n'a été attribuée auparavant. Dans ce cas, la prime d'ancienneté peut être considérée comme un avantage social exonéré dans le chef du travailleur même si la prime est accordée l'année au cours de laquelle le travailleur atteint 26 ans de service auprès du même employeur. Cet avantage social n'est pas déductible à titre de frais professionnels dans le chef de l'employeur.

Exemple 3

25. Un travailleur est entré au service d'un employeur le 1^{er} juin 1984. En août 2009, l'employeur attribue une prime d'ancienneté au travailleur qui s'élève à plus d'une fois le montant brut moyen du salaire mensuel dans l'entreprise (l'employeur a choisi de fixer la prime d'ancienneté à l'aide du montant brut moyen du salaire mensuel dans son entreprise). Aucune prime

d'ancienneté n'a été attribuée auparavant. Dans ce cas, la partie de la prime qui correspond à la limite maximale (le montant brut moyen du salaire mensuel dans l'entreprise dans le cas visé), est considérée comme un avantage social exonéré dans le chef du travailleur. Cet avantage social n'est pas déductible à titre de frais professionnel dans le chef de l'employeur. La partie de la prime qui dépasse la limite maximale, est considérée comme une rémunération imposable dans le chef du travailleur, et constitue pour l'employeur une dépense professionnelle déductible en principe (voir le n° 18).

K. ENTREE EN VIGUEUR

26. Les directives reprises dans cette circulaire sont applicables aux primes d'ancienneté qui sont payées ou attribuées à partir du 1^{er} janvier 2006, à l'exception des n°s 14, 17, 18 et 25 qui sont applicables aux primes d'ancienneté payées ou attribuées à partir du 1^{er} janvier 2009.

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

S. QUINTENS