

Eigenschappen



Titel : Circulaire 2019/C/138 relative à l'exonération pour passif social en vertu du statut unique entre ouvriers et employés

Samenvatting : Commentaire de l'art. 67quater, CIR 92 instaurant une exonération pour passif social.

Trefwoorden : [economische vrijstelling](#), [winst](#), [baten](#), [vrijstelling](#), [sociaal passief ingevolge het eenheidsstatuut](#)

Datum van het document : 20/12/2019

Datum Fisconet plus  : 20/12/2019

Notes



Uw notities:

Publiek?

 Voeg een aantekening toe

Circulaire 2019/C/138 relative à l'exonération pour passif social en vertu du statut unique entre ouvriers et employés

Commentaire de l'art. 67quater, CIR 92 instaurant une exonération pour passif social.

exonération pour passif social ; exonération économique ; bénéfices ; profits ; reprise de l'exonération

SPF Finances, le 20.12.2019

Administration générale de la Fiscalité – Impôt des personnes physiques – Impôt des sociétés

Table des matières

[I. Introduction](#)

[II. Textes coordonnés](#)

[A. CIR 92](#)

[B. AR/CIR 92](#)

[C. Arrêté ministériel](#)

[III. Commentaire](#)

[A. Contexte](#)

[B. Généralités](#)

[C. Contribuables visés](#)

D. Travailleurs à prendre en considération

1. Travailleurs visés

2. Ancienneté de service

a. Notion

b. Calcul de l'ancienneté de service

c. Exemples

E. Montant de l'exonération

1. Généralités

2. Calcul de l'exonération par travailleur

a. Détermination de la rémunération mensuelle brute moyenne de référence

b. Limitation de la rémunération mensuelle de référence

c. Conversion de la rémunération mensuelle en une rémunération hebdomadaire

d. Nombre de semaines de rémunérations à prendre en considération

e. Etalement de l'exonération sur 5 années

3. Calcul de l'exonération pour l'ensemble des travailleurs

F. Imputation de l'exonération

1. Personnes physiques

2. Sociétés

G. Reprise de l'exonération

H. Cas particuliers

1. Contribuables prenant part à des opérations visées aux art. 46 et 211, CIR 92

2. Reprise du personnel d'une entreprise en faillite

I. Formalités

IV. Entrée en vigueur

I. Introduction

1. Cette circulaire commente la nouvelle exonération à caractère économique visée à l'art. 67quater, CIR 92, intitulée « Exonération pour passif social ».

L'art. 67quater, CIR 92 susmentionné a été :

- inséré par l'art. 102, L 26.12.2013 concernant l'introduction d'un statut unique entre ouvriers et employés en ce qui concerne les délais de préavis et le jour de carence ainsi que de mesures d'accompagnement (MB 31.12.2013 – Ed. 3) ;
- modifié une première fois par l'art. 39, L 18.12.2015 portant des dispositions fiscales et diverses (MB 28.12.2015 – Ed. 2) ;
- modifié à une deuxième reprise par l'art. 2, L 11.02.2019 portant des dispositions fiscales, de lutte contre la fraude, financières et diverses (MB 22.03.2019).

L'AR/CIR 92 a quant à lui fait l'objet des adaptations suivantes :

- l'art. 46ter, AR/CIR 92 a été inséré par l'AR 25.04.2014 modifiant l'AR/CIR 92, en ce qui concerne la détermination du montant maximum de l'exonération relative au passif social en vertu du statut unique (MB 14.05.2014 – Ed. 2) et a été modifié en son al. 2 par l'AR 04.04.2019 modifiant l'art. 46ter, de l'AR/CIR 92, en ce qui concerne la détermination du montant maximum de l'exonération relative au passif social en vertu du statut unique (MB 18.04.2019) ;

- l'art. 46quater, AR/CIR 92 a été inséré par l'AR 25.04.2014 modifiant l'AR/CIR 92, en ce qui concerne les modalités d'application relatives au passif social en vertu du statut unique (MB 14.05.2014 – Ed. 2) et a été modifié par l'AR 13.06.2019 modifiant l'article 46quater, de l'AR/CIR 92, en ce qui concerne les modalités d'application relatives au passif social en vertu du statut unique (MB 04.07.2019).

Il est également fait référence à l'AM 24.06.2019 déterminant les modalités de la communication par voie électronique visée à l'art. 46quater, de l'AR/CIR 92 (MB 04.07.2019).

2. Toutes ces dispositions produisent leur effet à partir du 01.01.2019.

II. Textes coordonnés

3. Les textes concernant l'exonération pour passif social sont reproduits ci-après dans leur version coordonnée tels qu'ils sont applicables à compter du 01.01.2019.

A. CIR 92

Art. 67quater, CIR 92

Des bénéfices et profits sont exonérés d'impôts jusqu'à un certain montant de rémunération attribuée à leurs travailleurs qui ont, chez le contribuable concerné, au moins 5 années de service après le 01.01.2014.

Par travailleur visé à l'alinéa 1^{er}, le montant des bénéfices et profits à exonérer pour la période imposable s'élève à :

- trois semaines de rémunération, de la sixième année de service jusqu'à la vingtième année incluse commencée par ce travailleur après le 01.01.2014 ;
- une semaine de rémunération, à partir de la vingt et unième année de service commencée par ce travailleur après le 01.01.2014.

Le montant des bénéfices et profits à exonérer visé à l'alinéa 2 qui est, le cas échéant, limité en application de l'alinéa 4, est étalé sur la période imposable et les quatre périodes imposables suivantes à concurrence de 20 % par période imposable.

Le roi peut établir, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, un montant maximum de rémunération mensuelle brute par travailleur en ce qui concerne les rémunérations visées à l'alinéa 2, sur lesquelles l'exonération est calculée.

Le roi saisira la Chambre des représentants immédiatement si elle est réunie, sinon dès l'ouverture de sa plus prochaine session, d'un projet de loi de confirmation des arrêtés pris en exécution de l'alinéa 4. Lesdits arrêtés sont censés ne pas avoir produit leurs effets s'ils n'ont pas été confirmés par la loi dans les douze mois de la date de leur publication au Moniteur belge.

La rémunération mensuelle brute à prendre en compte est la rémunération mensuelle brute moyenne, y compris les cotisations sociales, calculée sur le total du nombre de mois de la période imposable pour laquelle l'exonération est sollicitée.

Pour déterminer la rémunération hebdomadaire, le montant maximum de rémunération mensuelle brute est multiplié par trois et divisé par treize.

Lorsque le travailleur concerné quitte l'entreprise, le montant total déjà exonéré pour ce travailleur doit être repris dans les bénéfices et profits de la période au cours de laquelle l'emploi prend fin et le montant encore à exonérer pour ce travailleur suite à l'étalement visé à l'alinéa 3 ne peut plus être exonéré.

En ce qui concerne les contribuables qui prennent part à des opérations visées aux articles 46 et 211, les dispositions du présent article restent applicables comme si ces opérations n'avaient pas eu lieu.

Le roi règle l'exécution du présent article.

B. AR/CIR 92

Art. 46ter, AR/CIR 92

Le montant maximum des rémunérations visées à l'article 67quater, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, est fixé à :

- 100 % de la tranche de 0,01 euros à 1.500,00 euros ;
- 30 % de la tranche de 1.500,01 euros à 2.600,00 euros.

Le montant maximum de rémunération mensuelle brute par travailleur ainsi établi peut, en concertation avec les représentants des organisations représentatives des employeurs et des travailleurs, être adapté à partir de 2018, compte tenu de l'indice santé, de l'évolution des salaires et des éventuelles modifications dans la législation fiscale, et étant entendu que le coût annuel maximum sera de 50 millions d'euros en 2019, 100 millions d'euros en 2020, 150 millions d'euros en 2021, 200 millions d'euros en 2022, et 250 millions d'euros à partir de 2023.

Pour rester dans l'enveloppe visée à l'alinéa 2, indexée à partir de 2020, le coefficient de 30 % est, le cas échéant, ajusté. En vue de cette indexation, ladite enveloppe est rattachée à l'indice santé du mois de janvier 2019. Le montant de l'enveloppe indexé est arrondi au multiple d'un million d'euros supérieur ou inférieur selon que le chiffre des centaines de milliers atteint ou non 5.

Ce coefficient sera fixé annuellement par Nous après concertation avec les représentants des organisations représentatives des employeurs et des travailleurs.

Art. 46quater, AR/CIR 92

Pour pouvoir bénéficier de l'exonération prévue à l'article 67quater, du Code des impôts sur les revenus 1992, le contribuable est tenu de communiquer annuellement, par voie électronique selon les modalités déterminées par le ministre des Finances ou son délégué, la liste nominative des travailleurs embauchés, ainsi que pour chaque travailleur :

- l'identité complète ainsi que, selon le cas, le numéro national ou le numéro d'identification bis attribué par la Banque Carrefour de la Sécurité Sociale ;
- la date d'entrée en service ;
- l'ancienneté acquise dans le statut unique ;
- le montant de l'exonération ;
- le cas échéant, la date de départ ;
- le cas échéant, le montant qui, conformément à l'art. 67quater, alinéa 8, du même code, est repris dans les bénéfices et profits de la période imposable ;
- les rémunérations brutes imposables payées ou attribuées au travailleur, y compris les cotisations de sécurité sociale du travailleur, à limiter le cas échéant, au montant fixé à l'article 46ter.

C. Arrêté ministériel

AM 24.06.2019 déterminant les modalités de la communication par voie électronique visée à l'article 46quater, AR/CIR 92

Article unique

Les données visées à l'article 46quater, AR/CIR 92, que les employeurs doivent communiquer annuellement à l'administration pour chacun des travailleurs concernés seront transmises via l'application électronique que le Service public fédéral Finances met à la disposition du contribuable dans le cadre de l'introduction des fiches individuelles visées à l'article 57, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992.

III. Commentaire

A. Contexte

4. Dans son arrêt du 07.07.2011, la Cour constitutionnelle a jugé que les différences entre ouvriers et employés relatives aux délais de préavis en cas de licenciement et au jour de carence étaient contraires aux principes d'égalité et de non-discrimination inscrits dans les articles 10 et 11 de la Constitution.

Afin de mettre la législation en conformité avec cet arrêt de la Cour constitutionnelle, la L 26.12.2013 concernant l'introduction d'un statut unique entre ouvriers et employés en ce qui concerne les délais de préavis et le jour de carence ainsi que de mesures d'accompagnement a gommé ces différences en modifiant la L 03.07.1978 relative aux contrats de travail en matière de préavis et de jour de carence.

L'instauration de ce statut unique via lequel tous les travailleurs sont soumis depuis le 01.01.2014 aux mêmes règles en terme de préavis entraîne automatiquement pour les employeurs, dès lors que le statut des ouvriers a été aligné sur le statut des employés, des coûts de licenciement plus élevés.

5. C'est dans le but de permettre aux employeurs de faire face à l'augmentation des frais de licenciement résultant de ce statut unique que le législateur a instauré une nouvelle exonération, intitulée « Exonération pour passif social ».

6. A cet égard, il convient de relever le caractère général de l'exonération ; tous les travailleurs – et donc, pas uniquement ceux dont le statut a été aligné sur le statut des employés –, quelle que soit la date à laquelle ils ont été engagés, sont visés par la mesure (Doc. Parl., Chambre, 2013-2014, 53-3144/001, p. 59).

B. Généralités

7. L'exonération pour passif social permet aux employeurs d'exonérer une partie de leurs bénéfices et profits.

8. Cette exonération est égale à un certain montant des rémunérations attribuées aux travailleurs ayant atteint une ancienneté de service de 5 ans dans le statut unique.

9. Pour chacun de ces travailleurs, le montant de l'exonération calculé chaque année variera en fonction de la rémunération mensuelle brute moyenne de référence, cette dernière étant limitée à un maximum fixé par arrêté royal.

10. L'exonération ainsi obtenue au cours des différentes années pour chacun de ces travailleurs n'est que temporaire. En effet, le montant total exonéré pour chacun de ces travailleurs est repris dans les bénéfices ou les profits de l'employeur au moment où le travailleur concerné quitte l'entreprise.

11. Enfin, l'application de l'exonération pour passif social est subordonnée au respect par l'employeur de formalités dont les modalités d'application sont précisées également par arrêté royal.

C. Contribuables visés

12. Cette exonération s'applique à tous les employeurs pour autant que ceux-ci recueillent des bénéfices ou des profits. Par conséquent, l'art. 67quater, CIR 92 est applicable :

- aux personnes physiques exerçant leur activité professionnelle sous la forme d'une entreprise industrielle, commerciale ou agricole, c.-à-d. tous les contribuables qui réalisent des bénéfices visés à l'art. 23, § 1^{er}, 1^o, CIR 92 ;
- aux titulaires de professions libérales, charges, offices et autres occupations lucratives, c.-à-d. tous les contribuables qui recueillent des profits visés à l'art. 23, § 1^{er}, 2^o, CIR 92 ;
- aux sociétés.

13. L'application de l'exonération pour passif social n'est pas subordonnée au respect d'une obligation comptable particulière.

14. Enfin, à l'impôt des sociétés, l'exonération n'est pas subordonnée au respect de la condition d'intangibilité visée à l'art. 190, CIR 92 et ne doit pas être comptabilisée parmi les réserves exonérées. Cette exonération est reprise parmi les éléments non imposables (voir dans la déclaration ISoc, la rubrique « Exonération pour passif social en vertu du statut unique » du cadre « Eléments non imposables », code 1607).

D. Travailleurs à prendre en considération

1. Travailleurs visés

15. Pour autant qu'ils aient acquis, chez l'employeur concerné, au moins 5 années de service après le 01.01.2014 et qu'ils soient soumis au droit belge en matière de sécurité sociale, sont visés tous les travailleurs percevant des rémunérations, au sens des art. 30, 1°, et 31, CIR 92, quel que soit leur statut (ouvrier ou employé), quel que soit leur régime de travail (temps plein, mi-temps, etc.), quelle que soit la date de leur engagement, quelle que soit la hauteur de leurs rémunérations, quelle que soit également la cause pour laquelle le travailleur quitte l'entreprise.

Les dirigeants d'entreprise dont les rémunérations sont visées aux art. 30, 2°, et 32, CIR 92 entrent également en considération mais seulement si ces dirigeants d'entreprise sont occupés en tant que travailleurs dans le cadre d'un contrat de travail, et bien entendu, si toutes les autres conditions légales sont remplies.

16. Ne sont, par contre, pas pris en compte les conjoints aidants dont les rémunérations sont visées aux art. 30, 3°, et 33, CIR 92.

2. Ancienneté de service

a. Notion

17. Pour appréhender la notion d'ancienneté de service, il convient, en l'absence d'une définition en matière d'impôt sur les revenus, de se référer aux dispositions légales en matière de droit du travail.

18. La notion d'ancienneté de service est définie en droit du travail à l'art. 37/4, al. 2 de la loi du 03.07.1978 relative aux contrats de travail, à savoir « la période pendant laquelle le travailleur est demeuré sans interruption au service de la même entreprise ».

19. En pratique, le travailleur sera considéré comme étant au service de l'employeur tant qu'il n'est pas fait usage de la possibilité de mettre fin au contrat de travail.

Par conséquent, toutes les périodes de suspension, légales ou conventionnelles, de l'exécution du contrat de travail au sein de l'entreprise (vacances annuelles, maladie, congé de maternité, congé de paternité, congé parental, congé d'adoption, crédit-temps, congé sans solde, etc.) doivent être, au même titre que les périodes effectives de prestations de travail au sein de cette même entreprise, prises en compte pour calculer l'ancienneté de service.

20. La succession de différents contrats de travail auprès d'un même employeur - quel que soit le statut lié à ces contrats de travail (ouvrier ou employé) - est, à condition qu'il n'y ait aucune interruption entre les contrats, également prise en compte pour le calcul de l'ancienneté.

21. Cela étant, ne pourront entrer en ligne de compte, les années fictives que l'employeur insère dans le contrat de travail via une clause d'ancienneté en vue d'octroyer à certains membres de son personnel certains avantages supplémentaires. Cette ancienneté fictive ne peut être prise en compte, quand bien même la clause d'ancienneté conventionnelle stipulerait explicitement que l'ancienneté fictive doit être prise en compte pour le calcul des indemnités de préavis.

b. Calcul de l'ancienneté de service

22. La condition d'ancienneté de service est fixée à au moins 5 années de service après le 01.01.2014 (date d'instauration du statut unique) chez l'employeur.

En pratique, l'exonération ne pourra donc débuter que lorsque le travailleur a au minimum 5 années de service dans le statut unique, c.-à-d. au plus tôt le 01.01.2019.

23. Le nombre d'années d'ancienneté requis dans le chef du travailleur ne s'apprécie non pas par année civile mais bien de date à date.

Dès que le travailleur a atteint les 5 années d'ancienneté de service dans le courant d'une période imposable, ses rémunérations

attribuées à partir de ce moment sont prises en considération pour le calcul de l'exonération pour passif social.

24. La condition d'ancienneté s'apprécie bien entendu par employeur. L'ancienneté acquise chez différents employeurs ne peut être cumulée (voir toutefois n°s 62 et 63).

c. Exemples

Exemple 1

25. Un employeur exerçant son activité professionnelle en personne physique compte parmi son personnel :

- Albert qui est entré en service le 01.12.2014 ;
- Céline et Edmond qui ont été recrutés respectivement en 1975 et 2013. Céline quitte l'entreprise le 31.01.2016.

*

* *

Albert atteint les 5 années d'ancienneté de service à la date du 01.12.2019.

En ce qui concerne Céline et Edmond, dès lors que leur date de recrutement est antérieure à la date d'instauration du statut unique, les 5 années d'ancienneté débutent à partir de la date d'instauration du statut unique, soit le 01.01.2014. L'ancienneté de service ne peut dès lors être atteinte qu'au 01.01.2019. Seul Edmond atteint l'ancienneté de service de 5 ans requise.

Exemple 2

26. Une secrétaire effectuant un mi-temps chez un avocat depuis le 01.01.2013 a trouvé un second mi-temps chez un notaire à compter du 15.01.2016.

Les 5 années d'anciennetés seront atteintes :

- le 01.01.2019 (soit 5 années à compter de la date d'instauration du statut unique le 01.01.2014) en ce qui concerne l'avocat ;
- le 15.01.2021, en ce qui concerne le notaire.

E. Montant de l'exonération

1. Généralités

27. Le montant de l'exonération est fonction :

- du nombre de travailleurs éligibles ;
- du montant de la rémunération mensuelle brute moyenne de référence du travailleur éligible ;
- de l'ancienneté de service.

2. Calcul de l'exonération par travailleur

28. Le montant de l'exonération pour une période imposable déterminée se calcule, dans une première phase, de manière individuelle, pour chaque travailleur éligible.

29. Ainsi, pour chaque travailleur éligible, le montant de l'exonération est d'abord calculé en fonction de sa rémunération mensuelle brute. Ce montant s'élève, en application de l'art. 67quater, al. 2, CIR 92, à :

- 3 semaines de rémunération, de la 6^e année de service jusque et y compris la 20^e année commencée par le travailleur après le 01.01.2014 ;
- 1 semaine de rémunération, à partir de la 21^e année de service commencée par le travailleur après le 01.01.2014.

a. Détermination de la rémunération mensuelle brute moyenne de référence

30. La rémunération de référence est la moyenne des rémunérations mensuelles brutes, y compris les cotisations sociales (1), que le travailleur a perçues au cours de la période imposable, dès le moment où la condition d'ancienneté de 5 ans est atteinte.

(1) Sont visées ici les cotisations sociales personnelles et sont donc exclues les cotisations sociales patronales.

31. Il s'agit donc de déterminer une rémunération mensuelle brute moyenne, calculée sur la période de référence, soit en règle générale, sur les 12 mois de l'année civile.

Si la période imposable ne coïncide pas avec l'année civile, le calcul s'effectue en fonction de ladite période imposable particulière (laquelle peut être supérieure ou inférieure à 12 mois).

Pour l'année pendant laquelle le travailleur atteint les 5 ans d'ancienneté, le mois anniversaire et la rémunération mensuelle afférente à ce mois sont pris en compte pour le calcul de la moyenne.

Notion de rémunération de référence

32. Il doit s'agir d'une rémunération mensuelle normale allouée régulièrement.

33. A cet égard, l'exposé des motifs (Doc. Parl., Chambre, 2018-2019, 54-3424/001, p. 6) apporte une précision importante quant à la nature des éléments constitutifs de rémunérations qui ne sont pas à prendre en compte dans la rémunération de référence. En effet, un élément de rémunération ne faisant pas partie, sur le plan des principes, de la rémunération mensuelle normale allouée régulièrement ne peut entrer en ligne de compte pour le calcul de l'exonération.

34. Sont donc ainsi exclus de la rémunération de référence, les éléments de rémunérations présentant un caractère exceptionnel tel que les différents pécules de vacances, le treizième mois, les primes de fin d'année, les différentes primes versées aux travailleurs lors d'évènements spéciaux (mariage, naissance, adoption, etc.), les rémunérations variables et bonus liés aux résultats ou à la participation des travailleurs, etc.

35. Font, par contre, partie de la rémunération de référence prise en compte pour déterminer le montant de l'exonération, dès lors qu'ils sont versés ou octroyés régulièrement ou susceptibles de l'être, les éléments suivants : les heures supplémentaires, les primes d'équipe, les avantages de toute nature, la partie variable des commissions que le représentant de commerce perçoit mensuellement, etc.

Sont également pris en compte, les arriérés de rémunérations de référence.

36. Une fois cette rémunération annuelle brute de référence connue pour le travailleur éligible, il s'agit de déterminer la moyenne en divisant cette rémunération annuelle brute par le nombre de mois sur la période de référence concernée.

Exemple

37. Un commerçant compte parmi son personnel les employés Walter et Xavier ainsi que les ouvriers Yannick et Zoé. Tous ont été engagés à la date de création de l'entreprise, à savoir le 01.06.2010 à l'exception de Yannick qui a été engagé le 15.10.2014. Zoé est partie à la pension le 01.09.2019.

Les rémunérations de référence versées au cours de l'année 2019 se présentent comme suit :

Travailleur	Rémunération annuelle brute de référence	Nombre de mois	Rémunération mensuelle brute moyenne
(1)	(2)	(3)	(4) = (2)/(3)
Walter	23.600 euros	12	1.966,67 euros
Xavier	34.000 euros	12	2.833,33 euros
Yannick	4.500 euros	3	1.500,00 euros

Zoé	-	-	-
-----	---	---	---

Seules les rémunérations mensuelles brutes de Walter, Xavier et Yannick sont éligibles dans le cadre de l'exonération.

Quant à Zoé, bien qu'elle a atteint au 01.01.2019 les 5 années d'ancienneté chez son employeur, il s'avère qu'elle part à la pension dans le courant de la même année 2019. Sa rémunération mensuelle brute moyenne n'est donc pas éligible pour l'exonération.

En ce qui concerne Yannick, seules les rémunérations afférentes aux mois d'octobre à décembre 2019 sont prises en compte.

b. Limitation de la rémunération mensuelle de référence

38. La rémunération mensuelle brute servant de référence pour l'exonération ne peut dépasser un montant maximum fixé par arrêté royal. Cette rémunération est, en application de l'art. 46ter, al. 1^{er}, AR/CIR 92, ainsi limitée à un montant maximum qui s'élève à :

- 100 % de la tranche de 0,01 euro à 1.500 euros ;
- 30 % de la tranche de 1.500 euros à 2.600 euros.

La partie de rémunération mensuelle excédant les 2.600 euros n'est pas prise en compte pour l'exonération. La rémunération mensuelle brute servant de référence pour le montant susceptible d'être exonéré par travailleur éligible ne peut, par voie de conséquence, jamais dépasser 1.830 euros (soit $1.500 + [(2.600 - 1.500) \times 30 \%$]).

Exemples

Exemple 1

39. La rémunération mensuelle brute moyenne d'un travailleur est de 2.200 euros.

La rémunération mensuelle plafonnée pour ce travailleur s'élève donc à $1.500 \text{ euros} + [(2.200 \text{ euros} - 1.500 \text{ euros}) \times 30 \%$], soit 1.710 euros.

Exemple 2

40. La rémunération mensuelle brute moyenne d'un travailleur est de 2.700 euros.

La rémunération mensuelle plafonnée pour ce travailleur s'élève alors à $1.500 \text{ euros} + [(2.600 \text{ euros} - 1.500 \text{ euros}) \times 30 \%$], soit 1.830 euros.

41. Le montant maximum de rémunération mensuelle brute de référence peut, en concertation avec les représentants des organisations représentatives des employeurs et des travailleurs, être adapté à partir de 2018, compte tenu de l'indice santé, de l'évolution des salaires et des éventuelles modifications dans la législation fiscale. Le coût annuel maximum de l'exonération sera de 50 millions d'euros en 2019, 100 millions d'euros en 2020, 150 millions d'euros en 2021, 200 millions d'euros en 2022, et 250 millions d'euros à partir de 2023.

Pour rester dans l'enveloppe visée ci-avant, indexée à partir de 2020, le coefficient de 30 % est, le cas échéant, ajusté.

En vue de cette indexation, ladite enveloppe est rattachée à l'indice santé du mois de janvier 2019. Le montant de l'enveloppe indexé est arrondi au multiple d'un million d'euros supérieur ou inférieur selon que le chiffre des centaines de milliers atteint ou non 5.

c. Conversion de la rémunération mensuelle en une rémunération hebdomadaire

42. Pour fixer le montant de la rémunération hebdomadaire, il convient de multiplier par la fraction $3/13$ le montant maximum de la rémunération mensuelle brute de référence.

Exemple

43. Un travailleur perçoit une rémunération mensuelle brute moyenne de 2.400 euros.

Sa rémunération mensuelle plafonnée s'élève donc à 1.500 euros + [(2.400 euros – 1.500 euros) x 30 %], soit 1.770 euros.

Conversion de cette rémunération mensuelle plafonnée en une rémunération hebdomadaire : 1.770 euros x 3/13 = 408,46 euros.

d. Nombre de semaines de rémunérations à prendre en considération

44. Le nombre de semaines de rémunérations à considérer pour une période imposable est de :

- 3, de la 6^e année de service jusque et y compris la 20^e année de service après le 01.01.2014 (soit au plus tôt à compter du 01.01.2019) ;
- 1, à partir de la 21^e année de service après le 01.01.2014 (soit au plus tôt à partir du 01.01.2034).

45. Par conséquent, de la 6^e à la 20^e année de service, l'exonération s'élève à 3 semaines de rémunérations. A partir de la 21^e année de service, l'exonération est égale à 1 semaine de rémunérations.

Exemple

46. Un travailleur engagé avant le 01.01.2014 perçoit une rémunération mensuelle moyenne brute de 2.300 euros.

Rémunération mensuelle plafonnée : 1.500 euros + [(2.300 euros – 1.500 euros) x 30 %], soit 1.740 euros.

Conversion en une rémunération hebdomadaire : 1.740 euros x 3/13 = 401,54 euros.

A rémunération mensuelle plafonnée inchangée durant toute la carrière de ce travailleur, le montant de l'exonération relative à ce travailleur s'élèvera, par année à :

- 401,54 x 3 = 1.204,62 euros pour les 15 premières années éligibles, à savoir les années 2019 à 2033 ;
- 401,54 euros à partir de la 16^e année éligible, à savoir à partir de 2034 jusque et y compris l'année précédant l'année à laquelle ce travailleur quittera l'entreprise.

e. Etalement de l'exonération sur 5 années

47. Pour chaque travailleur éligible, le montant de l'exonération est finalement étalé sur la période imposable et les quatre périodes imposables suivantes à concurrence de 20 % par période imposable.

48. Cet étalement de l'exonération prend fin l'année où le travailleur quitte l'entreprise. Le montant qui n'a pas été exonéré suite à l'étalement est perdu.

Exemple

49. Un entrepreneur compte parmi son personnel, un travailleur entré en service le 01.01.2015 et qui part à la pension le 01.05.2026.

Le montant de l'exonération (avant étalement) s'élève à 1.267 euros pour chacune des années 2020 à 2025.

*

* *

L'étalement de l'exonération (en euros) est schématisé dans le tableau suivant.

Année	Exonération	Etalement de l'exonération					
		Année					
		2020	2021	2022	2023	2024	2025
2020	1.267,00	253,40	253,40	253,40	253,40	253,40	
2021	1.267,00		253,40	253,40	253,40	253,40	253,40

2022	1.267,00			253,40	253,40	253,40	253,40
2023	1.267,00				253,40	253,40	253,40
2024	1.267,00					253,40	253,40
2025	1.267,00						253,40
Total :		253,40	506,80	760,20	1.013,60	1.267,00	1.267,00

Pour l'année 2026, aucune exonération pour passif social ne peut plus être accordée du fait que ce travailleur quitte l'entreprise au 01.05.2026. En outre, le montant cumulé des exonérations des années 2020 à 2025 fait l'objet d'une reprise (voir exemple 2 sous le n° 61 ci-après).

3. Calcul de l'exonération pour l'ensemble des travailleurs

50. Le montant total de l'exonération pour passif social auquel peut prétendre un employeur, pour une période imposable s'obtient en totalisant les différents montants de l'exonération individuelle de chaque travailleur éligible.

F. Imputation de l'exonération

1. Personnes physiques

51. Le montant exonéré est déduit des bénéfices nets ou des profits nets avant application de l'art. 23, § 2, 2°, CIR 92, c.-à-d. après que le montant brut des bénéfices ou profits imposables ait été diminué des frais professionnels qui grèvent ces revenus, et avant imputation des pertes professionnelles qui seraient éventuellement éprouvées pendant la période imposable en raison d'une autre activité.

52. En outre, le montant exonéré ne peut être déduit, le cas échéant, qu'après déduction des exonérations économiques visées aux art. 67 à 67ter, CIR 92 (exonération pour personnel supplémentaire affecté aux exportations et à la gestion intégrale de la qualité, exonération pour emploi de stagiaires et exonération pour autre personnel supplémentaire), mais avant déduction de la déduction pour investissement visée aux art. 68 à 77, CIR 92.

53. Le montant exonéré ou la partie de celui-ci qui, par suite d'absence ou d'insuffisance de bénéfices ou de profits, ne peut être déduit, ne peut être reporté sur les périodes imposables suivantes.

2. Sociétés

54. Le montant exonéré est déduit du bénéfice subsistant en même temps que les autres « éléments non imposables » (voir également n° 14).

Bien que la déduction des éléments non imposables s'opère globalement, lorsque le bénéfice subsistant est inférieur aux éléments non imposables, il convient de pouvoir déterminer le montant de la déduction afférente à l'exonération pour passif social et ce en vue de la détermination des reprises d'exonérations ultérieures (voir n° 55 et suivants).

A cet égard, on peut considérer que la déduction des exonérations pour lesquelles des reprises éventuelles doivent être opérées, s'effectue en dernier lieu et, parmi celles-ci, conformément à l'ordre établi par le CIR 92.

G. Reprise de l'exonération

55. L'exonération pour passif social est temporaire. Ainsi, dès qu'un travailleur pour lequel l'exonération pour passif social a trouvé à s'appliquer quitte l'entreprise, le montant total qui a pu être exonéré pour ce travailleur au cours des différentes années ayant précédé son départ doit être repris dans les bénéfices ou profits de la période imposable au cours de laquelle l'emploi en question prend fin.

56. A l'ISoc, ce montant est à reprendre dans la déclaration ISoc parmi les dépenses non admises à la rubrique « Reprises d'exonérations antérieures » (code 1218).

57. Cette reprise doit être opérée quelle que soit la raison pour laquelle le travailleur quitte l'entreprise (départ à la pension, licenciement, départ volontaire, décès, cessation de l'activité, etc.) et indépendamment du fait qu'une indemnité de dédit ait été versée ou non.

58. Cette reprise doit bien entendu être limitée à l'exonération réellement accordée antérieurement pour le travailleur qui quitte l'entreprise.

59. A cet égard, lorsque pour une année, l'exonération est limitée par suite d'absence ou d'insuffisance de bénéfices ou de profits et qu'il existe plusieurs travailleurs éligibles, le montant de l'exonération ainsi limité doit être réparti proportionnellement entre tous les travailleurs éligibles pour l'année concernée.

Exemples

Exemple 1

60. Le bénéfice net d'une entreprise s'élève à 2.000 euros.

Pour l'année 2019, le montant de l'exonération pour passif social s'élève à 3.000 euros.

Par travailleur, cette exonération se décompose comme suit :

- Alain : 1.200 euros ;
- Bernard : 1.000 euros ;
- Cécile : 800 euros.

Le contribuable ne revendique aucune autre exonération économique.

*

* *

Montant réellement exonéré : 2.000 euros (exonération pour passif social limitée au bénéfice net)

Répartition du montant réellement exonéré par travailleur :

- Alain : $1.200 \times (2.000/3.000) = 800$ euros ;
- Bernard : $1.000 \times (2.000/3.000) = 666,67$ euros ;
- Cécile : $800 \times (2.000/3.000) = 533,33$ euros.

Si Alain quitte l'entreprise en 2020, le montant à reprendre est égal à 800 euros et non 1.200 euros.

Exemple 2

61. Dans l'exemple repris sous le n° 49 ci-avant, le montant à reprendre dans le chef de l'entrepreneur suite au départ à la pension en 2026 de son travailleur est égal à 253,40 + 506,80 + 760,20 + 1.013,60 + 1.267,00 + 1.267,00 soit 5.068,00 euros (2).

(2) Il est supposé que les bénéfices nets de chacune des années 2020 à 2025 sont suffisants pour imputer totalement l'exonération postulée.

H. Cas particuliers

1. Contribuables prenant part à des opérations visées aux art. 46 et 211, CIR 92

62. L'art. 67quater, al. 9, CIR 92 prévoit un régime de neutralité dans le cadre d'opérations de restructuration visées aux art. 46 et 211, CIR 92.

Dans de telles situations, les différents éléments de calcul afférents à l'exonération pour passif social (condition d'ancienneté de

service, montant de l'exonération antérieure, etc.) doivent être appréciés comme si ces opérations n'avaient pas eu lieu.

2. Reprise du personnel d'une entreprise en faillite

63. Lors de la reprise du personnel d'une entreprise en faillite, il y aura lieu d'examiner dans le chef du reprenneur, s'il s'agit d'une continuation totale ou partielle ou non de l'entreprise en faillite.

Ainsi, par exemple, il y aura continuation de l'activité lorsqu'une entreprise en faillite est rachetée par le reprenneur dans son intégralité, avec obligation de reprendre le personnel, avec transfert automatique des contrats de travail (il n'y a donc aucune rupture de contrat) et par voie de conséquence, maintien des anciennetés acquises par les travailleurs au sein de l'entreprise en faillite, et sans que l'activité soit interrompue.

Dans une telle situation, aucune reprise de l'exonération pour passif social ne peut être enregistrée lors de la faillite dans le chef du failli.

I. Formalités

64. L'art. 46quater, AR/CIR 92 précise le contenu des formalités à charge de tout employeur souhaitant bénéficier de l'exonération pour passif social.

65. Ainsi, pour pouvoir bénéficier de l'exonération, les employeurs doivent chaque année communiquer par voie électronique à l'administration la liste nominative des travailleurs embauchés.

Ledit document doit mentionner pour chaque travailleur concerné par l'exonération pour passif social :

- l'identité complète, ainsi que, selon le cas, le numéro national ou le numéro d'identification bis attribué par la Banque Carrefour de la Sécurité Sociale ;
- la date d'entrée en service ;
- l'ancienneté acquise dans le statut unique ;
- le montant de l'exonération ;
- le cas échéant, la date de départ (3) ;
- le cas échéant, le montant qui, conformément à l'art. 67quater, al. 8, CIR 92 est repris dans les bénéfices et profits de la période imposable ;
- les rémunérations brutes imposables payées ou attribuées au travailleur (y compris les cotisations sociales de sécurité sociale du travailleur), à limiter le cas échéant au montant fixé à l'art. 46ter, AR/CIR 92.

(3) La date de départ doit être entendue dans le sens « date de fin du contrat de travail ».

66. Les modalités de communication de la liste des travailleurs ainsi que pour chacun d'eux, les différentes données pertinentes précisées ci-avant sont déterminés par le ministre des Finances ou son délégué.

A cet égard, l'AM 24.06.2019 précise que lesdites données seront transmises par les employeurs via l'application électronique – actuellement BELCOTAX – que le Service public fédéral des Finances met à la disposition de ces employeurs dans le cadre de l'introduction des fiches individuelles visées à l'art 57, 2°, CIR 92.

IV. Entrée en vigueur

67. L'art. 3, L 11.02.2019, en fixant l'entrée en vigueur effective du nouveau dispositif d'exonération pour passif social au 01.01.2019 ne fait que confirmer le principe selon lequel la nouvelle exonération ne pouvait, en raison de la condition d'ancienneté de 5 ans à partir du 01.01.2014, débuter au plus tôt qu'à compter du 01.01.2019.

68. Sur le plan des principes, l'exonération ne pourra donc être appliquée pour la première fois dans le chef de l'employeur concerné par la mesure qu'à partir de l'exercice d'imposition 2020.

69. Pour les sociétés qui tiennent une comptabilité autrement que par année civile, l'art. 67quater, CIR 92 pourra toutefois déjà trouver à s'appliquer pour l'exercice d'imposition 2019 (cas où la période imposable correspond à un exercice comptable qui est clôturé à partir du 01.01.2019 jusques et y compris le 30.12.2019).

Réf. interne : 721.652

[TOP](#)