COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2018/21 – Exonération relative au passif social en vertu du statut unique

Avis du 12 septembre 2018[1]

I. Introduction
II. Brève présentation de l'exonération
III. Traitement comptable

I. Introduction

1. La Commission des normes comptables a été interrogée sur la question de savoir comment l'exonération relative au passif social en vertu du statut unique, prévue par l'article 67quater du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92)[2], se traduira dans la comptabilité et les comptes annuels.

L'article 67quater du CIR 92 a été inséré par l'article 102 de la loi du 26 décembre 2013 concernant l'introduction d'un statut unique entre ouvriers et employés[3], tel que modifié par l'article 39 de la loi du 18 décembre 2015 portant des dispositions fiscales et diverses.

Cette nouvelle exonération fiscale vise à compenser en partie les coûts supplémentaires générés par l'unicité des statuts d'ouvrier et d'employé. Cette exonération est toutefois générale dans la mesure où elle « ne concerne pas seulement les employés dont les coûts de licenciement dans le statut unique sont plus élevés qu'auparavant »[4].

II. Brève présentation de l'exonération

2. L'article 67quater du CIR 92 exonère les bénéfices « jusqu'à un certain montant de rémunération attribuée à leurs travailleurs qui ont, chez le contribuable, au moins 5 années de services après le 1er janvier 2014 »[5].

Cette mesure n'aura dès lors d'effet fiscal qu'à partir du 1er janvier 2019.

Le montant des bénéfices à exonérer est dégressif dans le temps. Il s'élève à trois semaines de rémunération par année de service commencée à partir de la 6e année de service après le 1er janvier 2014. A partir de la 21e année de service après le 1er janvier 2014, l'exonération ne s'élève plus qu'à une semaine de rémunération par année supplémentaire de service commencée.[6]

Le montant des rémunérations à prendre en compte pour le calcul de l'exonération est limité à des maxima fixés par l'article 46ter de l'arrêté royal d'exécution du CIR 92 (ci-après : AR/CIR 92).[7] L'article 46quater de l'AR/CIR 92 détermine les modalités d'application de cette exonération.[8]

L'article 67quater du CIR 92 précise que « lorsque le travailleur concerné quitte l'entreprise, le montant total déjà exonéré pour ce travailleur doit être repris dans les bénéfices [...] de la période imposable [au cours de laquelle] l'emploi prend fin »[9]. Les travaux préparatoires confirment que l'exonération doit être reprise lorsque le travailleur quitte l'entreprise, pour quelque que raison que ce soit[10].

III. Traitement comptable

3. Sous l'angle comptable, l'exonération relative au passif social aura pour seul effet de réduire le montant des impôts dus sur le résultat de l'exercice, conformément aux maxima et aux modalités prévus par les articles 46ter et 46quater de l'AR/CIR 92.

Elle ne nécessite aucune comptabilisation. De l'avis de la Commission, la société ne peut pas la comptabiliser sous les réserves immunisées puisqu'elle n'est pas subordonnée fiscalement à son maintien dans le patrimoine de la société (condition dite « d'intangibilité »).[11]

4. La reprise de cette exonération lorsque le travailleur quitte l'entreprise entraînera une majoration du bénéfice imposable de la société. De même, à ce moment, aucune écriture comptable n'est requise. Cette majoration sera diminuée « des coûts associés au licenciement (indemnité de rupture, salaire pendant la période de préavis, ...) »[12].

Il revient à l'organe de gestion d'apprécier si le montant de l'exonération constitue une latence fiscale passive d'importance significative[13] à mentionner dans l'annexe du schéma complet, parmi les latences fiscales passives.[14]

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 18 juin 2018 sur le site de la CNC.

2 Cette nouvelle exonération ne doit pas être confondue avec la provision immunisée pour passif social qui fait l'objet de l'avis CNC 134/2 - Provision immunisée pour passif social. Le régime fiscal de la provision immunisée pour passif social était prévu par l'article 23, § 2, du Code des impôts 1964, tel qu'introduit par l'arrêté royal n° 7 du 15 février 1982 modifiant le Code des impôts sur les revenus en matière de passif social. Depuis l'exercice d'imposition 1991, la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales l'a abrogé. L'article 312 de cette loi prévoit toutefois un régime transitoire.

3 Loi du 26 décembre 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 des mesures d'accompagnement.

4 Projet de loi 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, Exposé des motifs, Doc. Parl., Chambre, s.o., 2013-2014, n° 53-3144/001, p. 59.

5 CIR 92, art. 67quater, al. 1er.

6 CIR 92, art. 67quater, al. 2.

7 L'article 46ter de l'AR/CIR 92 est inséré par l'arrêté royal du 25 avril 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. Conformément à l'article 67ter, al. 3, du CIR 92, cet arrêté royal a été confirmé par l'article 63, 3°, de la loi-programme du 19 décembre 2014.

8 L'article 46quater de l'AR/CIR 92 est inséré par l'arrêté royal du 25 avril 2014 modifiant l'AR/CIR 92 en ce qui concerne les modalités d'application relatives au passif social en vertu du statut unique.

9 CIR 92, art. 67quater, al. 4.

10 Projet de loi 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, Rapport de la Commission des finances et du budget, Doc. Parl., Chambre, s.o., 2013-2014, n° 53- 3144/003, p. 3 ; Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 25 avril 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.

11 AR C.Soc., art. 95, § 2, IV.C.

12 Projet de loi 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, Exposé des motifs, Doc. Parl., Chambre, s.o., 2013-2014, n° 53-3144/001, p. 60.

13 Au sens de l'article 82, § 3/1, al. 2, de l'AR C.Soc.

14 AR C.Soc., art. 91, A, XV, D.