

NOTE EXTERNE

Provision pour pécule de vacances - Bilans 31-12-2020

Jean Baeten
Executive Manager

Centre de compétence
Fiscalité & Investissements
T +32 2 515 08 63
jb@vbo-feb.be

Notre référence / 202101281513jb
Date de publication / 28 janvier 2021

1	Pourcentages à appliquer pour le calcul de la provision pour pécule de vacances	2
1.1	Rappel des règles.....	2
1.2	Taux pour 2020	3
2	Mécanisme d'assimilation des journées de chômage Covid-19	3
2.1	Pécule de vacances des ouvriers	3
2.2	Pécule de vacances des employés	4
2.2.1	Provision complémentaire (article 48 CIR).....	4
2.2.2	Adaptation de la provision (article 49 CIR)	4

1 Pourcentages à appliquer pour le calcul de la provision pour pécule de vacances

1.1 Rappel des règles

En matière d'impôt sur les revenus, l'art. 49 CIR 92 définit ce qu'il faut entendre par frais professionnels :

« A titre de frais professionnels, sont déductibles les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

Sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais, qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles ».

En matière de dettes certaines et liquides, le commentaire administratif (cf. Com.IR 49/9) précise que :

« Les termes "dettes ou pertes liquides et certaines" rejoignent la notion inscrite à l'art. 1494, CJ, et doivent être interprétés dans le sens de ce code. Par analogie avec la doctrine et la jurisprudence en la matière, sont considérées comme dettes ou pertes "liquides et certaines", celles qui existent sûrement et dont le montant est connu à la fin de l'année ou de l'exercice comptable ;... » .

Concernant plus précisément la notion même de « provision pour pécule de vacances¹ », on peut utilement se référer au commentaire administratif précisant en son n° 57/18 que :

« Les sommes comptabilisées au cours d'un exercice comptable en vue du paiement du pécule de vacances ne peuvent être rangées parmi les frais professionnels que dans la mesure où elles correspondent au montant minimum des péculs de vacances que l'entreprise devra supporter ultérieurement en raison des rémunérations payées pendant cet exercice comptable. Il s'agit dans ce cas de frais qui, à la clôture de l'exercice comptable, ont acquis le caractère de dettes certaines et liquides ».

C'est dans cet esprit de « montant minimum » connu et déterminé avec précision - sans la moindre approximation ou référence à une quotité forfaitaire - et dont l'existence n'est pas douteuse qu'après consultation de la Fédération des entreprises de Belgique, l'administration communique annuellement par voie de circulaire les modalités de détermination du montant de la « provision » qui pourra être enregistrée à la clôture de l'exercice comptable.

¹ En l'espèce, le terme « provision » est ici inadéquat. il s'agit d'une charge professionnelle au sens de l'art. 49 CIR 92 et non d'une provision au sens de l'art. 48 CIR 92.

Par conséquent, le montant minimum enregistré à la clôture de l'exercice selon les modalités précisées dans la circulaire que rédige annuellement l'Administration ne souffre d'aucune contestation au regard de l'art. 49 CIR 92.

1.2 Taux pour 2020

L'Administration des contributions directes a confirmé les taux suivants pour les provisions pour pécule de vacances comptabilisées dans les bilans au 31.12.2020 qui peuvent être admises en frais professionnels :

- 18,20 % des rémunérations fixes et variables allouées en 2020 aux employés admis au bénéfice de la législation sur les vacances annuelles des travailleurs salariés, moins le pécule de vacances supplémentaire octroyé en 2020 en vertu de l'article 62bis de l'arrêté royal du 30 mars 1967 déterminant les modalités générales d'exécution des lois relatives aux vacances annuelles des travailleurs salariés ;
- 10,27% des 108/100 des salaires accordés en 2020 aux ouvriers et apprentis admis au bénéfice de la même législation.

Le flexi-salaire et le flexi-pécule payés en 2020 aux travailleurs flexi-job ne peuvent toutefois pas être pris en compte dans la base de calcul du pécule de vacances à payer en 2021, puisque l'employeur doit payer le flexi-pécule en même temps que le flexi-salaire.

2 Mécanisme d'assimilation des journées de chômage Covid-19

Divers arrêtés royaux ont prévu une assimilation des journées de chômage Covid-19 à des journées effectives de travail pour la période du 1^{er} février au 31 décembre 2020. Ceci implique qu'un pécule de vacances devra être payé en 2021 pour ces journées assimilées². Faute de masse salariale correspondante, il ne leur sera pas possible de calculer une provision pour pécule de vacances selon la méthode traditionnelle visée au point 1.

L'impact de cette mesure diffère selon qu'elle s'applique aux ouvriers ou aux employés.

2.1 Pécule de vacances des ouvriers

La charge supplémentaire résultant de l'assimilation des journées de chômage force majeure pour coronavirus à des journées effectives de travail tombe totalement à charge du Régime

² Il est à noter que la loi du 20 décembre 2020 portant des mesures de soutien temporaires en raison de la pandémie du COVID-19 prévoit (articles 34 et suivants) une compensation du coût pour les employeurs du chômage temporaire pour cause de force majeure consécutif au coronavirus pour les vacances annuelles pour les employés. Cette compensation sera calculée par l'ONSS au 2^{ème} trimestre 2021.

ONVA, sans la moindre incidence financière pour les employeurs. Cette mesure n'a donc pas d'incidence pour les employeurs en ce qui concerne le calcul de la provision.

2.2 Pécule de vacances des employés

Tenant compte de l'absence de charges salariales comptabilisées pour les journées assimilées, la question a été posée à l'administration fiscale de savoir si une base alternative (et approximative) pouvait être utilisée, par exemple en se référant aux charges salariales comptabilisées en 2019 (moyennant quelques adaptations).

La réponse de l'administration, basée sur le rappel des règles (voir point 1.1), est négative :

« L'article 49 CIR 92 ne permet pas de reprendre en frais professionnels un montant qui ferait l'objet d'une approximation. S'engager dans la voie que vous souhaitez (régime optionnel, indexation généralisée des salaires, comparaison des ETP entre l'année 2019 et l'année 2020, ...) est en contradiction avec les principes prescrits par le droit fiscal. »

Quelles sont alors les solutions proposées aux employeurs qui voudraient comptabiliser un montant supérieur à celui découlant de l'application des règles usuelles ? L'administration fiscale donne deux pistes.

2.2.1 Provision complémentaire (article 48 CIR)

Si l'employeur estime devoir constituer une provision pour couvrir le surcoût estimé - en raison de l'assimilation - du pécule de vacances des employés, celle-ci pourra être exonérée s'il est établi que toutes les conditions visées à l'art. 48 CIR 92 sont remplies (provision au sens du droit comptable).

2.2.2 Adaptation de la provision (article 49 CIR)

Il va de soi que si le calcul de la provision ne fait pas l'objet d'une estimation forfaitaire mais est détaillée via un calcul individualisé par employé, basé exclusivement sur des données connues et certaines, ladite provision ainsi calculée pour ces employés constitue bien une dette liquide et certaine au 31.12.2020 dans le chef de l'employeur et constitue par voie de conséquence, sous respect des autres conditions de l'article 49 CIR 92, des frais professionnels déductibles durant l'année 2020.