

RESEARCH OUTPUTS / RÉSULTATS DE RECHERCHE

Politiques salariales

Michaux, Anne-Valérie; Crabeels, Erwin

Published in:

Le coût salarial d'une entreprise

Publication date:

2011

Document Version

le PDF de l'éditeur

[Link to publication](#)

Citation for pulished version (HARVARD):

Michaux, A-V & Crabeels, E 2011, Politiques salariales: connaître ses gammes pour mieux optimiser. dans *Le coût salarial d'une entreprise*. Les ateliers des FUCaM, Anthemis, Limal, pp. 27-48.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

- Les contributeurs et orateurs qui, par des textes de qualités, offrent aux lecteurs un ouvrage bien utile.
- Madame Patricia Keunings et les éditions Anthemis, pour la réalisation de ce bel ouvrage qui intéressera certainement les praticiens du droit social.

Namur, 29 octobre 2011

Steve GILSON

Avocat au barreau de Namur⁵⁶

Maître de Conférences invité à la faculté de droit de l'U.C.L.⁵⁷

Chargé de cours à l'ICHEC

⁵⁶ Cabinet Delvaux, Van de Laer, Rosier & Gilson.

⁵⁷ Atelier de droit social – Crides. Ce texte reprend notamment, remaniées et actualisées, des considérations issues de S. GILSON, «Le portage salarial. Entre faux salariat et fausse indépendance», in *Le portage salarial*, Après-midi d'étude du 26 novembre 2004 du département de droit économique et social, Études pratiques de droit social, Waterloo, Kluwer, 2005; S. GILSON et M. GLORIEUX, *Paradigmes et valeurs de la Sécurité sociale: Quelles leçons pour le modèle social de demain?*, Rapport introductif, Actes des Journées Juridiques Jean Dabin organisées les 15, 16 et 17 décembre 2005 par la Faculté de droit de l'U.C.L., non publié; S. GILSON, «Les principes généraux d'assujettissement personnel à la sécurité sociale en Belgique, esquisse d'une architecture complexe», in J.-Fr. NEVEN et S. GILSON (coord.), *Assujettissement personnel à la sécurité sociale belge et recouvrement des cotisations: questions spéciales*, Waterloo, Kluwer, Études pratiques de droit social 2008/6, pp. 13 et s.; S. GILSON, C. DELFORGE et D.-E. PHILIPPE, *L'outsourcing*, Waterloo, Kluwer, 2009; S. GILSON et J.-Fr. NEVEN, *Syllabus de droit de la sécurité sociale*, Faculté de droit, U.C.L., 2010-2011.

Politiques salariales : connaître ses gammes pour mieux optimiser

Anne-Valérie MICHAUX

Avocate au barreau de Bruxelles

Assistante à la Faculté de droit des F.U.N.D.P. (Namur)

Stéphanie DE RIDDER

Avocate au barreau de Bruxelles

Introduction

La présente contribution s'attache à cerner la notion de rémunération.

Ce sont les contours de la notion de rémunération donnés tant en droit fiscal qu'en droit de la sécurité sociale et en droit du travail qui détermineront, *in fine*, en grande partie le coût salarial de l'entreprise. Mieux les cerner permet donc de construire plus habilement une politique de rémunération optimisant le ratio entre le coût supporté par l'employeur et le net engendré pour le travailleur.

Lors des réflexions qui entourent l'instauration ou la modification d'une politique salariale, il est souvent prêté une attention quasiment exclusive aux traitements fiscaux et de sécurité sociale des divers avantages rémunérateurs. S'il s'agit d'une étape indispensable, il nous semble qu'il ne faut pas perdre de vue, non plus, les questions liées au droit du travail et, donc, s'interroger sur l'instrument (règlement unilatéral, convention collective, contrat de travail?) qui sera utilisé pour instaurer la politique salariale en question, sur la possibilité que l'employeur se ménagera de modifier éventuellement les avantages rémunérateurs pour le futur et, enfin, sur les répercussions que ces avantages auront éventuellement sur d'autres montants dus au travailleur (pécules, rémunérations des jours fériés, indemnités de rupture).

La présente contribution vise donc, dans un premier temps, à cerner la notion de rémunération au sens du droit fiscal, de la sécurité sociale et du travail. Nous verrons, sans surprise, que les contours de cette notion varient d'une discipline juridique à l'autre, ce qui ne simplifie pas la tâche des praticiens et employeurs.

Ces différences seront ensuite illustrées au travers d'exemples tirés de trois « familles » d'avantages rémunérateurs :

- les indemnités de remboursement de frais (les indemnités de déplacement et les indemnités forfaitaires de frais) ;
- les systèmes de bonus (classiques et découlant de la C.C.T. n° 90) ;
- les compléments aux avantages de la sécurité sociale (singulièrement les compléments aux allocations familiales).

Des pistes d'optimisation seront dégagées à cette occasion. Nous aurons aussi à cœur d'éclairer le lecteur sur les conséquences financières indirectes et les contraintes procédurales secondaires liées à l'octroi d'avantages *a priori* efficients en terme de ratio coût/net.

Section 1

Notions de rémunération

Sous-section 1

Au sens du droit de la sécurité sociale

§ 1. Définition

La notion de rémunération au sens de la sécurité sociale des travailleurs salariés est essentielle dans la mesure où elle détermine la base de calcul des cotisations de sécurité sociale des travailleurs salariés.

La loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs (article 14, § 1^{er}) et celle du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés (article 23) se réfèrent expressément à cette notion de rémunération en précisant que les cotisations de sécurité sociale sont calculées sur la base de la rémunération des travailleurs.

Ces textes de loi ne définissent toutefois pas comme telle la notion de rémunération et se contentent de renvoyer à la notion de rémunération définie par l'article 2 de la loi du 12 avril 1965 concernant la protection de la rémunération des travailleurs, tout en précisant que cette notion ainsi définie peut être élargie ou restreinte par arrêté royal.

C'est donc à l'article 2 de la loi du 12 avril 1965 sur la protection de la rémunération des travailleurs qu'il faut s'en remettre pour une première circonscription de la notion de rémunération. Cet article la définit comme suit :

- 1) le *salaire en espèces* auquel le travailleur a droit à charge de l'employeur en raison de son engagement ;
- 2) le *pourboire* ou service auquel le travailleur a droit en raison de son engagement ou en vertu de l'usage ;
- 3) les *avantages évaluable en argent* auxquels le travailleur a droit à charge de l'employeur en raison de son engagement.

Cette disposition prévoit ensuite la possibilité pour le Roi, sur proposition du Conseil national du travail (ci-après C.N.T.), d'étendre cette notion de rémunération, ce qui n'a jamais été fait jusqu'à présent.

Les avantages en espèces ou évaluable en argent ne seront donc considérés comme un élément de rémunération que lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- 1) l'avantage est évaluable en argent ;
- 2) le travailleur doit y avoir droit ;
- 3) l'avantage est à charge de l'employeur ;
- 4) l'avantage est octroyé en raison de l'engagement du travailleur.

Parmi ces diverses conditions, les deux dernières prêtent particulièrement le flanc à la controverse. Nous les étudions ci-après.

A. L'avantage doit être « à charge de l'employeur »

Les rémunérations ne sont passibles de cotisations de sécurité sociale que si elles sont « à charge de » l'employeur. La rémunération ne se cantonne donc pas aux seuls montants versés par l'employeur. Seront considérés comme « à charge de » l'employeur les montants versés par l'employeur, mais également ceux qui sont versés par un tiers pour le compte et à charge de l'employeur. Il s'agit donc de l'ensemble des montants directement ou indirectement à charge de l'employeur.

Dans ses instructions administratives aux employeurs, l'Office national de sécurité sociale (ci-après « O.N.S.S. ») définit comme suit la notion de rémunération :

« Est considéré comme rémunération, tout avantage en espèces ou évaluable en argent :

- que l'employeur alloue au travailleur en contrepartie de prestations exécutées dans le cadre du contrat de travail ou,

- auquel le travailleur a droit en raison de son engagement, à charge de l'employeur, soit *directement*, soit *indirectement* (par exemple, pourboire ou service, somme payée par un Fonds de sécurité d'existence).»

Pour les situations où la rémunération n'est qu'indirectement à charge de l'employeur, l'O.N.S.S. précise que sont visées tant les situations où un avantage est octroyé au travailleur par un tiers et refacturé par ce dernier à l'employeur même (par exemple, les primes de fin d'année versées par un fonds de sécurité d'existence) que les situations dans lesquelles l'employeur, bien qu'il ne supporte pas le coût financier de l'avantage, est la personne vers laquelle le travailleur doit se tourner lorsqu'il n'a pas reçu l'avantage (par exemple, lorsqu'une société belge reçoit de sa maison mère un montant à répartir entre ses travailleurs). L'avantage «juridiquement» à charge de l'employeur, mais «financièrement» supporté par un tiers (par exemple, la maison mère) entre donc également en principe dans le champ de la notion de rémunération passible de cotisations de sécurité sociale.

Concrètement, ceci signifie que les cotisations de sécurité sociale ne sont pas seulement susceptibles d'être dues sur la rémunération versée par l'employeur, mais également sur d'autres avantages (par exemple, salaire garanti ou rémunération afférente aux jours fériés payés par un fonds de sécurité d'existence financé par des cotisations particulières des employeurs ressortissant au secteur concerné).

B. L'avantage doit être accordé «en raison de l'engagement»

Pour être considéré comme rémunérateur, l'avantage accordé doit l'être en raison de l'engagement du travailleur. L'avantage octroyé en contrepartie du travail fourni est rémunérateur. Qu'en est-il de l'avantage octroyé dans le cadre de la relation de travail, mais sans relation directe avec le travail fourni et auquel le travailleur n'a pas réellement *droit*?

La définition de la rémunération à laquelle la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs se réfère a été progressivement élargie par la jurisprudence.

En effet, au terme de la définition légale, l'existence d'un *droit* du travailleur constituait un élément essentiel de la notion de rémunération. Les employeurs tiraient donc parfois argument de l'absence d'un tel droit pour soutenir, *a contrario*, que certains avantages octroyés discrétionnairement (primes, gratifications, etc.) devaient être soustraits à la notion de rémunération et, donc, non soumis à cotisations.

La Cour de cassation a cependant mis un terme à ce débat par un arrêt du 20 avril 1977 où elle a précisé ce qu'il y avait lieu d'entendre par l'avantage

octroyé «en raison de l'engagement». La Cour de cassation a estimé que tout avantage que le travailleur reçoit en *contrepartie* du travail effectué en exécution du contrat de travail constitue de la rémunération¹. Le droit à cette contrepartie n'est donc pas caractéristique de la notion de rémunération, mais n'est que la conséquence de l'exécution du travail en vertu du contrat de travail dont la rémunération est la contrepartie². En revanche, un avantage qui ne serait pas la contrepartie du travail effectué ne pourrait être qualifié de rémunération que si le travailleur est en droit d'en exiger le paiement.

La notion de rémunération au sens de la sécurité sociale regroupe donc à la fois :

- tout avantage accordé au travailleur en contrepartie des prestations de travail exécutées dans le cadre du contrat de travail, même si l'avantage est accordé discrétionnairement et selon le bon vouloir de l'employeur ; et
- tout avantage évaluable en argent auquel le travailleur a droit en raison de son engagement à charge de l'employeur.

En pratique, dès qu'il existe un lien entre l'avantage octroyé par l'employeur et la relation de travail au sens large, il est donc généralement question d'un avantage rémunérateur. Il s'agit en tout cas de la position défendue par l'O.N.S.S. sur la base de la jurisprudence de la Cour de cassation. Par ailleurs, les termes «en raison de l'engagement» permettent d'inclure dans la rémunération toutes les sommes dues au travailleur en raison de l'exécution, de la suspension ou de la cessation de la relation de travail.

C'est ainsi qu'en vertu de cette définition, constitueront notamment de la rémunération passible de cotisations de sécurité sociale les indemnités dues en cas de suspension du contrat (salaire garanti, rémunération des jours fériés), les indemnités de rupture (indemnité compensatoire de préavis, indemnité octroyée dans le cadre d'une rupture de commun accord, etc.), les indemnités de protection dues en cas de licenciement d'un travailleur protégé, les autres indemnités de protection (interruption de carrière, maternité, etc.). Ne sont en revanche pas considérées comme étant liées à la relation de travail les indemnités de non-concurrence versées à un travailleur en raison d'une convention de non-concurrence conclue après la rupture de la relation de travail.

¹ Cass., 20 avril 1977, *J.T.T.*, 1977, p. 180.

² Conclusions de l'avocat général H. Lenaerts, *J.T.T.*, 1977, p. 180.

§ 2. Exclusions

A. Exclusions légales

Certaines exclusions de la notion de rémunération sont explicitement prévues par l'article 2 de la loi du 12 avril 1965 sur la protection de la rémunération des travailleurs.

Il s'agit, d'une part, des paiements en espèces ou en actions ou parts aux travailleurs, en application de la loi du 22 mai 2001 relative aux régimes de participation des travailleurs au capital et aux bénéficiaires des sociétés.

D'autre part, ont été exclues les indemnités payées directement ou indirectement par l'employeur :

- a) à titre de pécule de vacances (par dérogation à cette exclusion³, la partie du pécule de vacances qui correspond à la rémunération normale des jours de vacances, c'est-à-dire le « simple » pécule de vacances, est considérée comme de la rémunération. Le « double » pécule de vacances reste quant à lui exclu de cette notion) ;
- b) qui doivent être considérées comme un complément aux indemnités dues par suite d'un accident du travail ou d'une maladie professionnelle ;
- c) qui doivent être considérées comme un complément aux avantages accordés par les diverses branches de la sécurité sociale (voy. *infra*).

Une nuance a été récemment apportée à cette dernière exclusion. En effet, désormais, le Roi peut, après avis du C.N.T., selon les modalités et les conditions déterminées par arrêté délibéré en Conseil des ministres, considérer comme de la rémunération les indemnités payées directement ou indirectement par l'employeur, comme complément à toutes ou à certaines allocations de sécurité sociale. Le Roi peut tenir compte de certains critères pour assujettir ou non des compléments aux avantages légaux de sécurité sociale. Ces critères sont les suivants :

- la nature de la source sur laquelle repose le paiement de l'indemnité complémentaire (C.C.T., accord individuel, engagement unilatéral) ;
- l'âge du travailleur au moment du premier octroi de l'indemnité complémentaire ;
- le montant de l'indemnité complémentaire ;
- la date du régime sur lequel est basée l'indemnité complémentaire ;
- la date du premier octroi de l'indemnité complémentaire ;

³ Article 19, § 1^{er}, 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.

- le fait que le régime d'octroi stipule expressément ou pas que cette indemnité continue à être payée en cas de reprise du travail chez un autre employeur ;
- le fait que le travailleur ait repris le travail chez un autre employeur au cours du mois considéré.

Cette possibilité de dérogation au principe a été utilisée par le Roi dans le cadre des mesures adoptées dans la foulée du Pacte de solidarité entre les générations (prépensions et pseudo-prépensions). Nous ne détaillons pas le régime parafiscal de ces indemnités dans la présente contribution consacrée aux politiques de rémunération applicables dans le cours de la relation de travail (et non lors de sa rupture).

D'autres exclusions ont été prévues par arrêté royal, et ce en application de l'article 14, § 2, de la loi du 27 juin 1969 qui en conférait le pouvoir au Roi. C'est ainsi que l'article 19, § 2, de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 a exclu de la notion de rémunération une longue liste d'indemnités – par ailleurs fréquemment rencontrées – parmi lesquelles, notamment :

- 1) certaines indemnités dues par l'employeur en raison de la cessation du contrat de travail : l'*indemnité due en cas de fermeture* d'entreprise et l'*indemnité d'éviction* du représentant de commerce ;
- 2) les indemnités dues par l'employeur lorsqu'il ne respecte pas ses obligations légales, contractuelles ou statutaires (exemple : *dommages et intérêts*), à l'exception :
 - a. des indemnités de rupture (y compris les indemnités payées en cas de rupture de commun accord) ;
 - b. des indemnités de protection des représentants du personnel.
- 3) les *remboursements de frais* (voy. *infra*) ;
- 4) les *outils et vêtements de travail* ;
- 5) les *sommes payées* par l'employeur au travailleur pour s'acquitter de son obligation de fournir les outils ou les vêtements de travail, de procurer la *nourriture et le logement* lorsque le travailleur est occupé dans un endroit éloigné de son domicile ;
- 6) les sommes accordées aux travailleurs en raison de leur *affiliation à une organisation syndicale* jusqu'à un plafond déterminé ;
- 7) la fourniture de repas à un prix inférieur au prix courant dans le *restaurant de l'entreprise* ;
- 8) les *cadeaux* en nature, en espèces ou sous la forme de bons de paiement (si le montant ne dépasse pas 35 EUR par travailleur et 35 EUR par enfant à charge du travailleur et qu'ils sont distribués à l'occasion de la fête de la *Saint-Nicolas*, de *Noël* ou de *nouvel an*) ainsi que les cadeaux en espèces ou sous la forme de chèques-cadeaux remis à un travailleur

lorsqu'il reçoit une *distinction honorifique* (si leur montant annuel total ne dépasse pas 105 EUR par travailleur), les cadeaux en espèces ou sous forme de chèques-cadeaux remis à un travailleur à l'occasion de sa *mise à la retraite* (si leur montant ne dépasse pas 35 EUR par année de service complète au service de l'employeur et si leur montant total est d'au moins 105 EUR et d'un maximum de 875 EUR) et les cadeaux en nature, en espèces ou sous forme de chèques-cadeaux remis à un travailleur à l'occasion de son *mariage* ou de l'accomplissement de la déclaration de cohabitation légale pour autant que le montant octroyé ne dépasse pas 200 EUR par travailleur;

- 9) l'avantage résultant de l'usage privé d'un *véhicule de société* à certaines conditions;
- 10) les indemnités kilométriques pour *déplacement en bicyclette* à certaines conditions;
- 11) les *réductions de prix sur les produits et services de l'employeur* à certaines conditions;
- 12) l'intervention de l'employeur dans l'achat de *matériel informatique* par les travailleurs à certaines conditions.

Sont également exclus, à certaines conditions, les *titres-repas*, les *chèques-sport* et *chèques-culture* et les *écochèques*.

B. Exclusions déduites des positions administratives (Instructions O.N.S.S.)

Dans la pratique, on constate que l'O.N.S.S. se réfère à la définition légale de la rémunération tout en lui donnant une interprétation qui lui est propre. Les positions administratives de l'O.N.S.S. sont consignées dans les fameuses *Instructions aux employeurs*⁴, mises à jour trimestriellement, et qui constituent un outil précieux d'anticipation des positions défendues par l'O.N.S.S. par rapport à divers avantages qui ne sont pas toujours réglementés comme tels par la loi.

On l'a vu, les avantages en nature constituent en principe de la rémunération pour le calcul des cotisations de sécurité sociale. Ils doivent être estimés en fonction de la valeur réelle de l'avantage pour le travailleur, tenant compte de leur valeur courante. Pour certains avantages, l'O.N.S.S. fixe cependant des montants forfaitaires d'évaluation (par exemple : la mise à disposition par l'employeur d'un ordinateur personnel : 180 EUR/an; une connexion et abonnement internet à domicile supportés par l'employeur : 60 EUR/an).

⁴ Disponibles sur le site internet de l'O.N.S.S.

De la même manière, les remboursements de frais sont en principe exclus de la notion de rémunération pour autant qu'il s'agisse d'un remboursement de frais dont la charge incombe à l'employeur. L'employeur doit pouvoir démontrer l'exactitude de ces frais à l'aide de pièces justificatives. Pour les frais peu élevés et difficiles à prouver à l'aide de justificatifs, cette évaluation peut intervenir sur une base forfaitaire. L'O.N.S.S. a établi un tableau des frais pour lesquels il accepte une évaluation forfaitaire ainsi que le montant maximum de forfait qu'il admet (au-delà de ce montant, l'employeur devra justifier les frais qu'il avance) et les conditions de cette admission (voy. *infra*).

Certaines positions prises par l'O.N.S.S. dans ses instructions sont critiquables en ce qu'elles aboutissent à donner une interprétation extensive des conditions reprises dans la loi, voire à ajouter purement et simplement des conditions non prévues par la loi. À titre d'exemple, l'O.N.S.S. exigera que plusieurs conditions soient réunies pour qu'il puisse être question de libéralité (somme allouée individuellement, absence de lien direct en rapport avec la relation de travail, etc.). Il est donc important, en pratique, de vérifier scrupuleusement la loi et les pratiques de l'O.N.S.S. concernant les avantages accordés aux travailleurs (ce qui n'empêche pas de les remettre en cause lorsqu'elles paraissent non fondées).

§ 3. Incidence sur le calcul des pécules de vacances

Le pécule de vacances des employés est calculé sur la base de la rémunération et du nombre de jours de travail effectif ou de jours assimilés durant l'exercice de vacances. La notion de rémunération à prendre en considération pour le calcul des pécules de vacances correspond à celle utilisée en droit du travail (voy. *infra*), sous réserve du fait que les avantages salariaux qui ne sont pas soumis aux cotisations de sécurité sociale n'entrent pas en considération pour le calcul du pécule de vacances. Cela signifie en clair que la rémunération de référence pour le calcul des pécules de vacances des employés est composée de tout avantage accordé par l'employeur en contrepartie des prestations de travail effectuées en exécution du contrat de travail, à l'exclusion des avantages qui n'entrent pas en ligne de compte pour le calcul des cotisations de sécurité sociale⁵.

Il en résulte que lorsque l'employeur octroie un avantage soumis à cotisations de sécurité sociale, cet avantage entrera en principe dans la base de calcul

⁵ Articles 38, 2°, et 46, de l'arrêté royal du 30 mars 1967 déterminant les modalités générales d'exécution des lois relatives aux vacances annuelles des travailleurs et Cass., 26 septembre 2005, www.cass.be.

des simple et double pécules de vacances⁶. Les simple et double pécules de vacances représentent un montant équivalent à 15,66% dudit avantage.

Il est donc important de tenir compte des conséquences financières liées au paiement des pécules de vacances lors de l'octroi d'un avantage rémunérateur (par exemple : primes et bonus variables). Le pécule de vacances viendra en effet augmenter le coût de l'octroi d'un tel avantage pour l'employeur (voy. *infra*).

Sous-section 2

Au sens du droit fiscal

§ 1. Définition

L'article 31 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après « C.I.R. 1992 ») définit la notion de rémunération comme suit :

« Les rémunérations des travailleurs sont toutes rétributions qui constituent, pour le travailleur, le produit du travail au service d'un employeur.

Elles comprennent notamment :

- 1° les traitements, salaires, commissions, gratifications, primes, indemnités et toutes autres rétributions analogues, y compris les pourboires et autres allocations même accidentelles, obtenues en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle à un titre quelconque, sauf en remboursement de dépenses propres à l'employeur ;
- 2° les avantages de toute nature obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle ;
- 3° les indemnités obtenues en raison ou à l'occasion de la cessation de travail ou de la rupture d'un contrat de travail ;
- 4° les indemnités obtenues en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de rémunération, en ce compris les indemnités attribuées en exécution d'un engagement de solidarité visé aux articles 10 et 11 de la loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale, et les indemnités constituées au moyen des cotisations et primes visées à l'article 52, 3°, b, quatrième tiret ;
- 5° les rémunérations acquises par un travailleur même si elles sont payées ou attribuées à ses ayants cause.

Lorsque les actions ou parts visées à l'article 145/1, 4°, font l'objet d'une mutation, autre qu'une mutation par décès, au cours des cinq ans suivant leur acqui-

⁶ Exception faite des avantages rémunérateurs fixes qui ne seraient pas octroyés au cours du mois pendant lequel le travailleur prend ses vacances principales (par exemple, le treizième mois).

sition, un montant correspondant à autant de fois un soixantième des sommes prises en considération pour la réduction d'impôt qu'il reste de mois jusqu'à l'expiration du délai de cinq ans est considéré comme la rémunération d'un travailleur [...]».

Les rémunérations sont donc définies par le C.I.R. 1992 comme étant toutes les rétributions qui constituent, pour le travailleur, le produit du travail au service de l'employeur, quels qu'en soient le débiteur et les modalités de détermination et d'octroi.

Les rémunérations imposables sont réparties en cinq catégories :

- les rémunérations « proprement dites » (salaires, pourboires, pécules de vacances, salaire garanti, etc.) ;
- les avantages de toute nature. Ces avantages sont acquis par le travailleur en raison ou à l'occasion de l'exercice de son activité professionnelle. La base imposable de ces avantages est déterminée en tenant compte de leur valeur réelle ou le cas échéant d'une évaluation forfaitaire (par exemple, prêts sans intérêt ou à un taux d'intérêt réduit, voiture de société, mise à disposition gratuite d'un logement, de matériel informatique, options sur actions, etc.) ;
- les indemnités obtenues en raison ou à l'occasion de la cessation du travail ou de la rupture du contrat de travail (par exemple, indemnités compensatoires de préavis, indemnités de dédit, indemnités pour licenciement abusif, indemnités de non-concurrence) ;
- les indemnités obtenues en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de rémunération ;
- les rémunérations perçues par un travailleur, mais payées ou attribuées à ses ayants droit.

Ces différentes composantes de la rémunération ne sont pas soumises à un régime fiscal unique et uniforme. Certaines rémunérations sont soumises à l'impôt progressif (salaires, avantages de toute nature, etc.) tandis que d'autres sont imposables distinctement (pécule de vacances anticipé, arriérés de salaire, indemnités de dédit, etc.).

Cette définition très large de la rémunération est loin de coïncider totalement avec la notion de rémunération de la loi du 12 avril 1965 relative à la protection de la rémunération définie ci-dessus et servant de base (notamment) au calcul des cotisations de sécurité sociale. Ceci n'est bien entendu pas de nature à garantir un traitement cohérent des rémunérations et ne facilite pas la tâche de l'employeur et des travailleurs quant au traitement social et fiscal des salaires et avantages. Une double analyse des statuts social et fiscal d'un avantage doit en conséquence systématiquement intervenir.

§ 2. Exclusions

Le C.I.R. 1992 a exclu certains avantages de la notion de rémunération et les a exonérés d'impôt, parfois sous conditions. La liste de ces avantages exclus de la notion de rémunération est reprise à l'article 38 du C.I.R. 1992 et dans plusieurs dispositions éparses du C.I.R. 1992.

Sont notamment *exonérés* d'impôt :

- le remboursement de *dépenses propres à l'employeur* (article 31, alinéa 1^{er}, 1^o, *in fine*, du C.I.R. 1992);
Il s'agit des frais dont la charge incombe normalement à l'employeur, mais qui sont payés par le travailleur et remboursés ultérieurement par l'employeur (par exemple, frais de représentation, frais de voyage à l'étranger, frais de bureau à domicile).
Le remboursement s'opère sur la base de pièces justificatives ou au moyen de forfaits établis sur la base de normes sérieuses admises par l'administration.
- l'intervention de l'employeur dans les *frais de déplacement domicile/lieu de travail* (article 38, 9^o, du C.I.R. 1992);
L'exonération vaut uniquement pour les travailleurs qui optent pour la déduction des frais professionnels forfaitaires et le régime d'exonération dépend du mode de transport utilisé (*voy. infra*).
- les *avantages sociaux* (article 38, 11^o, du C.I.R. 1992);
Il s'agit d'avantages de faible importance alloués dans un but social évident et/ou dans le but d'améliorer les rapports entre les membres du personnel et de renforcer les liens de ceux-ci avec l'entreprise (par exemple, fête de Saint-Nicolas, cadeaux minimes de mariage aux membres du personnel, aide dans des circonstances exceptionnelles, voyage collectif pour les membres du personnel, distribution gratuite de potage, de café, de thé ou de bière ou de rafraîchissement pendant les heures de travail, utilisation d'une crèche installée au sein de l'entreprise, utilisation d'un véhicule de l'entreprise pour un court déplacement). En principe, ces avantages sociaux ne sont pas imposables dans le chef du travailleur, mais sont également des dépenses non admises (et donc non déductibles) dans le chef de l'employeur, sauf lorsqu'un régime dérogatoire prévoit la déductibilité de tout ou partie de ces avantages (par exemple, cadeaux, chèques-cadeaux, chèques-culture, chèques-sport, etc. qui respectent certaines conditions d'octroi, primes de mariage à concurrence de 200 EUR, le régime spécifique des primes uniques à l'innovation, les repas offerts au personnel au sein d'un restaurant d'entreprise ainsi que les titres-repas et les écochèques dans les limites légales).

- la *participation au capital ou aux bénéfices* conformément aux dispositions de la loi du 22 mai 2001 relative aux régimes de participation des travailleurs au capital et aux bénéfices des sociétés (article 38, 15^o, du C.I.R. 1992);
- l'intervention dans le prix d'acquisition du matériel informatique dans le cadre d'un plan organisé par l'employeur (*plan PC privé*) (article 38, 17^o, du C.I.R. 1992);
- les cotisations et primes patronales versées en exécution d'une *assurance complémentaire* contre la vieillesse et le décès prématuré en vue de la constitution d'une rente ou d'un capital, en cas de vie ou de décès (article 38, 18^o, du C.I.R. 1992);
- les cotisations et les primes relatives à des engagements collectifs ou individuels ayant pour but de rembourser des frais médicaux relatifs à l'*hospitalisation* ou des frais spécifiques provoqués par la dépendance du travailleur ainsi que les prestations effectuées en exécution de ces engagements pour autant que ceux-ci n'aient pas pour but d'indemniser une perte de revenus (article 38, 20^o, du C.I.R. 1992);
- les indemnités de défraiement octroyées à des *artistes* (article 38, 23^o, du C.I.R. 1992);
- les *avantages non récurrents* liés aux résultats octroyés dans le cadre de « plans de bonus C.C.T. 90 » (article 38, 24^o, du C.I.R. 1992) (*voy. infra*).

Les hypothèses d'exclusions ne coïncident à nouveau pas totalement avec celles des exonérations en droit de la sécurité sociale, même si l'on retrouve des similitudes dans l'un et l'autre régime (par exemple, titres-repas, écochèques, chèques-cadeaux).

§ 3. Vers une harmonisation des notions de rémunération au sens fiscal et de la sécurité sociale ?

Nous l'avons vu, la notion de rémunération n'est pas identique en droit de la sécurité sociale et en droit fiscal (sans aborder les différences avec la notion de rémunération en droit du travail qui sera étudiée ci-après). Les différences proviennent non seulement de différences législatives, mais également de pratiques et d'interprétations distinctes. Le fisc et l'O.N.S.S. sont en effet deux juridictions administratives distinctes et indépendantes.

Les incohérences liées à cette différence de notion et/ou d'interprétation sont multiples :

- certains avantages ne constituent pas de la rémunération au sens de la sécurité sociale alors que, fiscalement, ces mêmes avantages sont considérés comme tels (indemnité de fermeture légale, indemnité pour licenciement abusif d'un ouvrier, indemnité de protection de la femme

- enceinte, indemnité d'éviction) ou inversement (certains avantages dits sociaux);
- les conditions d'exonération de certains avantages sont moins strictes en droit social qu'en droit fiscal ou inversement (évaluation sur une base forfaitaire ou réelle).

L'exemple classique de ces incohérences est celui des frais propres⁷ à l'employeur où tant l'O.N.S.S. que le fisc considèrent qu'il ne s'agit pas de rémunération. Le fisc admet toutefois qu'un employeur introduise un *ruling* auprès de son administration pour définir le montant forfaitaire de frais qui pourra être attribué sans qu'il soit question de rémunération soumise à l'impôt. L'O.N.S.S. refuse quant à lui l'adoption de tels *rulings* et refuse de s'aligner sur les *rulings* qui auraient été obtenus auprès de l'administration fiscale. Une telle situation complique bien sûr la tâche de l'employeur, dans la mesure où des montants différents pourraient être acceptés sur le plan social et fiscal.

Les frais propres à l'employeur ne sont malheureusement pas les seuls exemples de pratiques et/ou de règles distinctes entre l'O.N.S.S. et le fisc. Il en est par exemple de même pour le montant des indemnités journalières de mission en Belgique (voy. *infra*) et des limites pour les (chèques-)cadeaux à l'occasion de la mise à la retraite.

Cette situation est source d'une inconfortable insécurité juridique et n'est pas de nature à simplifier l'administration des rémunérations et avantages.

D'autres exemples montrent au contraire que le fisc et l'O.N.S.S. peuvent s'accorder sur certains avantages et leur traitement. Il en va ainsi pour la valorisation d'avantages tels que les chèques-cadeaux, les titres-repas, les primes d'ancienneté, la prime de mariage, les chèques-sport et culture, les écochèques ou encore pour les conditions d'exonération des options sur actions ou des avantages non récurrents liés aux résultats (voy. *infra*). Comme nous le verrons, ces avantages font l'objet d'un même traitement social et fiscal. La cohérence du système est ainsi mieux garantie.

Malgré ces avancées, le fisc et l'O.N.S.S. ne semblent pas (encore) prêts à abandonner des notions qui leur sont propres au profit d'un système tout à fait homogène et cohérent.

⁷ À propos des frais propres à l'employeur, l'article 111 de la loi du 20 juillet 2005 portant des dispositions diverses prévoit explicitement que les accords conclus entre le fisc et le contribuable concernant les dépenses propres à l'employeur ou la qualification des revenus ainsi que les décisions du fisc concernant la qualification des revenus ne lient que le fisc. L'O.N.S.S. n'y est donc pas tenu.

Sous-section 3

Au sens du droit du travail⁸

§ 1. Définition

La notion de rémunération au sens du droit du travail est utile pour, d'une part, évaluer dans quelle mesure les plafonds de rémunération fixés par la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail (ci-après «L.C.T.») sont atteints, avec les conséquences importantes que ce calcul peut emporter (notamment pour les dispositions relatives aux clauses d'essai, aux clauses de non-concurrence, à la détermination de la durée du délai de préavis) et, d'autre part, pour la fixation de la base de calcul de certaines indemnités (notamment les indemnités compensatoires de préavis, les indemnités forfaitaires de rupture et les indemnités d'éviction).

La L.C.T. ne définit pas comme telle la notion de rémunération. L'article 39, § 1^{er}, alinéa 2, de cette loi se contente de préciser, pour le calcul de l'indemnité compensatoire de préavis, que: «L'indemnité de congé comprend non seulement la rémunération en cours, mais aussi les avantages acquis en vertu du contrat.»

Nous l'avons vu, l'article 2, alinéa 1^{er}, de la loi du 12 avril 1965 sur la protection de la rémunération telle que décrite ci-dessus, et auquel se réfère directement l'article 14, § 2, de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs définit principalement la rémunération comme le salaire en espèce ou les avantages évaluables en argent auxquels le travailleur a droit à charge de l'employeur en raison de son engagement.

Il n'est plus contesté, aujourd'hui, que cette définition de la rémunération, plus élaborée que celle retenue par la loi du 3 juillet 1978, ne peut pas lui servir de référence.

En effet, il arrive que la notion de rémunération au sens de la loi du 12 avril 1965 soit *plus large* que celle retenue par la L.C.T. Elle comprend les montants et avantages octroyés à des personnes qui ne sont pas engagées dans un contrat de travail (tels que des stagiaires ou des apprentis).

Dans de plus nombreuses hypothèses, la notion de rémunération au sens de la loi sur la protection de la rémunération est *plus stricte* que celle retenue par la loi sur les contrats de travail. En effet, la loi du 12 avril 1965 exclut, par

⁸ Section inspirée de l'article rédigé par A.-V. MICHAUX et O. DEBRAY, «La notion de rémunération pour le calcul de l'indemnité compensatoire de préavis – Remettre l'accent sur la rémunération "en cours"», in *Les trente ans de la loi du 3 juillet 1978*, éd. Jeune Barreau de Bruxelles, 2008, pp. 113 et s.

exemple, de la notion de rémunération les pécules de vacances, les avantages complémentaires aux branches de la sécurité sociale ou encore divers avantages en nature sous certaines conditions (par exemple, titres-repas). En outre, elle limite la rémunération aux salaires et avantages *à charge de l'employeur*, ce qui permet de douter du caractère rémunérateur (au sens de cette loi) d'avantages perçus par le travailleur en raison de son engagement, mais qui sont juridiquement et/ou financièrement à charge d'une personne tierce à l'employeur. Nous songeons ici aux avantages octroyés par une société mère aux employés de ses filiales, situation rencontrée dans le contexte des groupes de sociétés. De tels avantages, dont on peut contester le caractère rémunérateur au sens de la législation sur la sécurité sociale, constituent en principe des rémunérations au sens de la L.C.T. et doivent donc, pour le calcul des indemnités de rupture, par exemple, être inclus dans la base de calcul.

Il n'est donc pas inutile, pour ces raisons, de distinguer les notions de rémunération adoptées par la loi du 12 avril 1965 et la L.C.T.

La Cour de cassation définit traditionnellement la rémunération au sens de l'article 39, § 1^{er}, alinéa 2, de la loi du 3 juillet 1978 comme : « la contrepartie du travail effectué en exécution du contrat de travail » et précisait à l'origine, que « le droit à cette contrepartie n'est, en soi, pas caractéristique de la notion de rémunération, mais uniquement la conséquence nécessaire de l'exécution du travail en vertu du contrat »⁹.

La Cour a, par la suite, précisé davantage encore cette approche. Elle a notamment nuancé la question de savoir si le travailleur doit avoir *droit* à l'élément rémunérateur au moment où le congé lui est donné.

Pour la Cour de cassation, la rémunération est la contrepartie du travail fourni par le travailleur, sous l'autorité de l'employeur. Il serait toutefois inexact de penser que cette définition peut être appréhendée *a contrario*, pour aboutir à la conclusion que, si un avantage ne constitue pas la contrepartie du travail effectué, il ne doit pas être considéré comme un élément de rémunération. En ce sens, on serait tenté de dire que tout avantage obtenu en raison de l'engagement du travailleur, fût-il délié de la prestation de travail à proprement parler, constitue un élément de sa rémunération au sens du droit du travail.

La question du « droit au moment du congé » est la caractéristique de la rémunération posant le plus de difficultés dans l'appréciation des éléments de rémunération qui doivent être intégrés à la base de calcul de l'indemnité de rupture. La prémisse du raisonnement est certaine : pour qu'un avantage rémunérateur compte parmi les éléments de rémunération participant à la base de calcul de

⁹ Cass., 20 avril 1977, *op. cit.* (et conclusions de l'avocat général Lenaerts); Cass., 3 avril 1978, *Pas.*, 1978, I, p. 845.

l'indemnité de préavis, il faut que le travailleur y ait droit au moment de la notification du congé¹⁰.

Dans son arrêt du 3 avril 1978¹¹, la Cour de cassation était amenée à décider si une prime, payée durant plusieurs années et alors qu'une clause dite de libéralité précisait que de telles primes ne seraient considérées ni comme faisant partie du salaire convenu, ni comme un droit acquis pour les années futures, ni comme base de calcul de l'indemnité de congé, devait être considérée comme un élément de rémunération au sens de la loi sur les contrats de travail.

Dans cet arrêt, la Cour de cassation décide :

« Attendu que la rémunération est la contrepartie du travail effectué en exécution du contrat de travail ; que le droit à cette contrepartie n'est, en soi, pas caractéristique de la notion de rémunération, mais uniquement la conséquence nécessaire de l'exécution du travail en vertu du contrat ; qu'il est inconciliable avec la nature du contrat de travail et avec la notion de rémunération de stipuler que le droit à la rémunération n'existe pas dans la mesure où il s'agit d'avantages accordés en contrepartie du travail effectué en exécution d'un contrat de travail. »

Elle ajoute ensuite, s'agissant des primes et gratifications octroyées alors qu'une clause de libéralité a également été insérée dans le contrat de travail :

« Attendu que les primes de fin d'année allouées aux travailleurs pour le travail effectué en exécution de leur contrat de travail, de même que les avantages similaires ou comparables tels que les gratifications de Noël, le treizième mois ou les primes de productivité, constituent, dès lors, des rémunérations ; que ces avantages ne peuvent être considérés comme des dons ou autres libéralités ; que si l'employeur formule des réserves quelconques quant à l'attribution de pareils avantages, elles ne peuvent être relatives qu'à l'octroi ou l'importance futurs de ces avantages ; Attendu que pour que des primes de fin d'année et des avantages similaires soient compris dans la notion de "rémunération", il n'est pas requis que leur octroi ait été stipulé par les parties ou que l'employeur ait à cet égard souscrit unilatéralement une obligation ou soit tenu en vertu d'une loi, d'une convention collective de travail ou de l'usage. »

La Cour de cassation clôt ainsi bizarrement le débat sur la question de savoir s'il est envisageable qu'un employeur octroie à un travailleur un « avantage »

¹⁰ Cass., 9 mai 1994, *R.W.*, 1994-1995, p. 1163 et *J.T.T.*, 1995, p. 8; Cass., 18 septembre 2000, *J.T.T.*, 2000, p. 499; Cass., 3 février 2003, *J.T.T.*, 2003, p. 262; Cass., 24 octobre 2005, *J.T.T.*, 2005, p. 183.

¹¹ Cass., 3 avril 1978, *op. cit.*

qui, parce qu'il est octroyé en dehors de toute obligation de quelque sorte, ne constituerait pas une rémunération, mais une pure libéralité.

Le « raisonnement » de la Cour tient presque de la pétition de principe : parce qu'elle est versée dans le cadre d'une relation de travail, une prime constitue nécessairement la contrepartie du travail effectué par le travailleur et, à ce titre, doit être considérée comme un élément de rémunération. Cette jurisprudence a pour conséquence de mettre quasiment à néant les possibilités, pour l'employeur, d'octroyer au travailleur une véritable libéralité.

§ 2. Un élément essentiel du contrat de travail : conséquences

La rémunération du travailleur constitue en principe un élément essentiel du contrat de travail (sans lequel le contrat de travail n'existerait d'ailleurs pas).

Le contrat de travail suppose, dans l'échange synallagmatique, que l'employeur rémunère le travailleur. Il s'agit là de l'obligation essentielle de l'employeur (outre de devoir fournir du travail au travailleur).

La doctrine, appliquant la théorie générale des contrats, considérait traditionnellement que pour que la convention soit valablement formée entre les parties, il fallait que la rémunération soit déterminée ou à tout le moins déterminable. Elle est déterminée lorsque les parties ont précisé la rémunération dans le contrat de travail qui les lie et elle est déterminable lorsque, par exemple, les parties renvoient aux barèmes de rémunération en vigueur dans le secteur ou dans l'entreprise.

On pourrait dès lors *a priori* penser que, lorsque les parties ne sont convenues d'aucun montant de rémunération ou d'aucune référence à un quelconque barème de rémunération, aucun contrat de travail n'a pu naître, à défaut pour elles de s'être accordées sur l'un des éléments essentiels du contrat. De manière audacieuse cependant, la Cour de cassation a estimé dans son arrêt du 22 novembre 2004¹² que, même lorsque les parties ne sont convenues d'aucune rémunération, dès lors qu'elles se sont accordées sur le *principe* suivant lequel le travail serait rémunéré, il faut considérer que la rémunération à laquelle le travailleur a droit est à tout le moins déterminable, puisque balisée par les C.C.T. fixant les minima de rémunération.

En pratique cependant, les parties auront dans l'immense majorité des cas précisé dans une convention écrite le principe et le montant de la rémunération. Quelle est la latitude de l'employeur pour fixer un tel élément du contrat de travail et, une fois la relation de travail nouée, pour le modifier unilatéralement ?

¹² Cass., 22 novembre 2004, R.G. n° S.04.0090.N, www.juridat.be.

La hiérarchie des sources de droit social¹³ implique qu'est nul l'accord par lequel l'employeur et le travailleur conviendraient de conditions de rémunération moins avantageuses pour le travailleur que celles que lui garantissent les sources de droit supérieures (en pratique : les conventions collectives de travail à tous les niveaux) dont il peut se prévaloir.

L'article 6 de la loi du 3 juillet 1978 confirme la protection garantie au travailleur contre l'employeur qui entendrait diminuer ses avantages ou aggraver ses obligations : « Toute stipulation contraire aux dispositions de la présente loi et de ses arrêtés d'exécution est nulle pour autant qu'elle vise à restreindre les droits des travailleurs ou à aggraver leurs obligations ».

Une fois les conditions de rémunération fixées, que ce soit dans les conventions collectives de travail ou dans le contrat de travail, les parties doivent s'y tenir. Lorsque ces conditions sont fixées dans le contrat de travail, c'est le principe de la convention-loi (article 1134 du Code civil) qui s'applique : « Les conventions légalement formées tiennent lieu de loi à ceux qui les ont faites. »

Qu'en serait-il alors d'une disposition par laquelle les parties conviennent, dans le contrat de travail même, que l'employeur pourra modifier unilatéralement les conditions de rémunération du travailleur, fût-ce dans le respect des dispositions hiérarchiquement supérieures ? En principe, si l'on suit à la lettre l'article 1134 du Code civil, lorsque les parties sont convenues d'une règle entre elles (en l'occurrence la possibilité pour l'employeur de modifier unilatéralement les conditions de rémunération), elles sont liées par cette règle.

On se rend compte cependant qu'admettre un tel principe reviendrait à placer le travailleur dans une situation inique puisque, par le biais d'une disposition, certes convenue, l'employeur serait en droit de modifier seul les points sur lesquels les parties se sont initialement mises d'accord et pourrait, à la limite, ruiner l'économie entière du contrat.

C'est pour éviter cette conséquence que l'article 25 de la loi du 3 juillet 1978 prévoit la nullité de toute *clause de révision*, c'est-à-dire toute clause par laquelle l'employeur se réserverait le droit de modifier unilatéralement les conditions du contrat.

Se fondant sur les travaux préparatoires de la loi du 3 juillet 1978, la Cour de cassation ajoute cependant une précision qu'on ne découvre pas dans les termes de la loi : l'article 25 « est applicable aux clauses relatives à la modification des éléments essentiels du contrat et non à celles des conditions accessoires convenues entre les parties »¹⁴.

¹³ Loi du 5 décembre 1968, article 51.

¹⁴ Cass., 14 octobre 1991, *J.T.T.*, 1991, p. 464.

Or, nous l'avons vu, on admet généralement que, sauf lorsque les parties en sont convenues autrement, les conditions *essentiels* du contrat de travail sont notamment celles qui ont trait à sa rémunération. L'employeur ne pourra donc en principe pas insérer dans l'article relatif à la rémunération du travailleur une clause par laquelle il se réserverait le droit de modifier unilatéralement la rémunération du travailleur à l'avenir (sauf à convaincre le travailleur de convenir, préalablement, que la rémunération n'est pas un élément essentiel du contrat, ce qui ne semble pas plausible). Une telle clause de révision pourrait cependant être admise, à notre estime, pour des éléments accessoires de la rémunération. En effet, si la rémunération est en principe un élément essentiel du contrat de travail, on peut concevoir que certaines conditions de paiement de cette rémunération (conditions liées au principe du paiement ou au montant octroyé) soient considérées comme accessoires par l'employeur. On pourrait donc concevoir, dans un contrat de travail, d'insérer une clause de révision (réservant à l'employeur un pouvoir de modification unilatérale pour l'avenir) au sujet du type de véhicule de société mis à disposition, du montant d'un avantage rémunérateur accessoire octroyé, etc.

Pour éviter la rigidité qu'impose l'article 1134 du Code civil (sauf nouvelle convention entre elles, les parties doivent s'en tenir à leur accord) et se ménager la possibilité de modifier sa politique salariale en fonction des performances de son entreprise et de l'environnement légal, l'employeur aura donc tout intérêt à ne pas « figer » le principe et les conditions d'octroi d'un avantage rémunérateur dans un contrat de travail ou une convention collective de travail. Les instruments tels que les règlements unilatéraux (voire même l'usage, qui se passe de tout écrit) doivent donc être privilégiés (par exemple, pour un plan de bonus). Il est également recommandé d'insérer dans ce type de règlement une clause fixant le terme du règlement (annuel, bisannuel, etc) et/ou une clause réservant le droit à l'employeur de modifier ou de supprimer le plan moyennant un préavis de « n » mois. Précisons, enfin, que certains avantages rémunérateurs ne se prêtent pas à cette pratique lorsque l'exonération fiscale ou de sécurité sociale dont ils bénéficient est conditionnée par la conclusion, par exemple, d'une convention collective de travail (par exemple, les titres-repas, les bonus C.C.T. 90¹⁵).

On l'aura compris, lorsqu'un employeur envisage d'accorder un avantage rémunérateur ponctuel ou récurrent, à un travailleur ou à tout son personnel, une réflexion préalable sur la source de droit de l'octroi de cet avantage et sur les moyens qui seront réservés à l'employeur pour le modifier ultérieurement

¹⁵ Lorsqu'il existe une délégation syndicale au sein de l'entreprise.

est essentielle afin de ne pas être figé dans un système rémunérateur fixe et immuable susceptible de nuire aux intérêts de l'entreprise.

Sous-section 4

Comment valoriser les avantages inclus dans la base de calcul de l'indemnité de rupture ?

Le calcul du montant des avantages en espèces à inclure dans la base de calcul de l'indemnité de rupture ne pose en principe pas de difficulté. On s'accorde à considérer que ce sont les montants bruts de ces avantages qui doivent être retenus.

Quant à l'évaluation des avantages en nature, qui peut soulever plus de difficultés, la Cour de cassation estime que seule la « valeur réelle de l'avantage » peut être retenue, c'est-à-dire le montant des « frais que le [travailleur] devrait réellement supporter pour acquérir le même avantage¹⁶ ». Elle ajoute que « le juge appelé à procéder à l'évaluation d'un avantage en nature dont la valeur réelle ne peut être déterminée avec précision est tenu d'apprécier au mieux cette valeur réelle à la lumière des éléments concrets de la cause susceptibles d'influer sur cette évaluation¹⁷ ».

Elle a en outre précisé à diverses reprises¹⁸ que seuls les avantages dont le montant (à tout le moins minimum) peut être déterminé de manière certaine doivent être pris en compte dans la base de calcul de l'indemnité de rupture.

La notion de rémunération « en cours » revêt également une importance toute particulière pour l'évaluation de certains avantages qui ne sont pas accordés sur une base mensuelle (par exemple, les bonus et commissions).

En effet, après avoir déterminé les éléments qui doivent être retenus pour le calcul de l'indemnité de rupture, encore faut-il en fixer le montant. À cet égard, les praticiens du droit social, confrontés par une doctrine et une jurisprudence quasiment unanime, se sont longtemps satisfaits du consensus suivant lequel c'étaient les avantages octroyés au cours des douze mois ayant précédé le congé qui devaient être intégrés à la base de calcul de l'indemnité de rupture. Il était également entendu que si le travailleur n'avait pas encore presté douze mois de travail, les rémunérations versées pendant le cours de son emploi seraient portées sur une période de douze mois.

Cette méthode consistant à se référer aux douze mois antérieurs au congé ne reposait alors pas réellement sur une quelconque base légale.

¹⁶ Cass., 26 septembre 2005, *J.T.T.*, 2005, p. 495.

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ Cass., 17 mai 1982, *Pas.*, 1982, I, p. 1094; Cass., 9 mars 1992, *J.T.T.*, 1992, p. 219.

La Cour de cassation a ensuite rappelé, dans son arrêt du 24 octobre 2005¹⁹, que rien, dans la L.C.T., ne commande d'appliquer au calcul des indemnités de rupture la méthode de calcul «des douze mois antérieurs». La Cour de cassation n'a toutefois donné aucune précision sur la méthode à appliquer. Cette question peut cependant s'avérer cruciale lorsque la rémunération variable du travailleur représente une partie substantielle de son *package* salarial.

On a déjà envisagé par le passé plusieurs méthodes d'évaluation pour ces avantages variables²⁰.

Depuis l'arrêt rendu par la Cour de cassation en 2005, on constate cependant que la plupart des juridictions continuent à se référer à la rémunération variable payée ou gagnée au cours des douze mois précédant la rupture, en prenant soin de ne plus se référer à la base légale (inadéquate) de l'article 131 de la L.C.T. et en justifiant la méthode retenue au nom de l'équité.

Rares sont donc les décisions où c'est la moyenne des rémunérations variables octroyées au cours de «n» années précédant le licenciement qui a été considérée comme reflétant le mieux la rémunération en cours au sens de l'article 39 de la L.C.T. Il devrait pourtant encore en être ainsi lorsque cette rémunération a connu des fluctuations importantes au cours de ces années et lorsqu'il apparaît manifestement déraisonnable (dans un sens comme dans l'autre) de ne retenir que la dernière rémunération variable versée.

Nous avons déjà constaté par le passé que, devant la multitude des méthodes possibles, on ne pouvait que souhaiter que le législateur précise la méthode de calcul à retenir pour cet exercice.

Le législateur semble avoir entendu partiellement les souhaits des praticiens en adoptant la loi du 12 avril 2011 modifiant la loi du 1^{er} février 2011 portant la prolongation de mesures de crise et l'exécution de l'accord interprofessionnel, et exécutant le compromis du gouvernement relatif au projet d'accord interprofessionnel qui entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2012. Cette législation modifie notamment la L.C.T. et le calcul des délais de préavis des employés et des ouvriers et précise également la notion de rémunération en cours reprise à l'article 39 de la L.C.T.

Désormais, le texte légal dispose que «la rémunération mensuelle en cours visée à l'alinéa 1^{er} comprend les avantages acquis en vertu du contrat. Lorsque la rémunération mensuelle en cours visée à l'alinéa 1^{er} est partiellement ou

¹⁹ Cass., 24 octobre 2005, *J.T.T.*, 2006, p. 183, note D. VOTQUENNE.

²⁰ A.-V. MICHAUX et O. DEBRAY, «La notion de rémunération pour le calcul de l'indemnité compensatoire de préavis – Remettre l'accent sur la rémunération "en cours"», in *Les trente ans de la loi du 3 juillet 1978*, éd. Jeune barreau de Bruxelles, 2008, pp. 113 et s.

entièrement variable, on prend en compte pour la partie variable *la moyenne des douze mois antérieurs*²¹.»

Le législateur a donc désormais tranché la question de la méthode de calcul pour la détermination de la rémunération variable à prendre en considération dans la base de calcul. À partir de 2012, la méthode retenue sera celle la plus souvent utilisée par la pratique jusqu'à présent, à savoir la moyenne de la rémunération variable des douze mois antérieurs.

Le législateur a toutefois manqué l'occasion de clore définitivement les incertitudes liées à la rémunération à prendre en considération dans la base de calcul d'une indemnité de rupture en ne tranchant pas le débat portant sur la prise en considération de la rémunération qui a été *versée* ou *gagnée* au cours des douze derniers mois.

Cette question pourra donc encore faire l'objet de discussions entre les parties et devant les tribunaux. Une occasion manquée...

Section 2

Bien rémunérer, tout un art

Les praticiens sont souvent confrontés aux questions d'employeurs qui cherchent à obtenir le meilleur rapport entre le coût salarial qu'ils vont devoir supporter et la rémunération nette qu'ils pourront offrir à leurs travailleurs.

Face à une telle demande, il nous semble qu'il faille intégrer plusieurs éléments dans la réflexion : l'employeur souhaite-t-il fixer des conditions de rémunération à l'entame d'une relation de travail ou au cours de celle-ci ? Vise-t-il à réduire son enveloppe de coût, augmenter le salaire «poche» du travailleur ou à procéder à un *win-win* où les deux parties se partagent l'avantage d'un mode de rémunération offrant un meilleur rapport coût/net ? L'employeur souhaite-t-il récompenser une performance passée ou encourager une performance future ? Souhaite-t-il encourager une performance individuelle ou collective ?

Des réponses à ces questions découleront, d'une part, le choix de tel ou tel avantage rémunérateur, d'autre part, la détermination du «canal» par lequel l'avantage sera octroyé (voie unilatérale, contrat de travail, convention collective de travail).

Les taux d'imposition et de cotisations de sécurité sociale en Belgique sont élevés, ce qui emporte pour conséquence que l'employeur qui souhaite octroyer à ses travailleurs une rémunération supérieure à la rémunération minimale qui

²¹ Article 29 de la loi du 12 avril 2011 modifiant la loi du 1^{er} février 2011 portant prolongation de mesures de crise et l'exécution de l'accord interprofessionnel, et exécutant le compromis du gouvernement relatif au projet d'accord interprofessionnel, *M.B.*, 28 avril 2011.