

Louvain School of Management

**La voiture de société mise à la disposition
d'un employé à titre gratuit : analyse comparative
des conséquences fiscales et sociales dans le chef de l'employé
et dans le chef de l'employeur/société**

Auteur :	Jean BIGIRIMANA
Promoteur :	Jean THILMANY
Année académique :	2021-2022
Intitulé du master et de la finalité :	Master en science de gestion, Fiscalité et Expertise comptable

RESUME

En Belgique, la rémunération sous forme d'avantage de toute nature est depuis un certain temps un moyen pour les contribuables de réduire la note d'impôt. C'est le cas ici de la mise à disposition d'une voiture de société à titre gratuit.

La problématique est de découvrir par des analyses comparatives, période par période, situation par situation, l'objectif poursuivi par le législateur belge face à la voiture de société comme avantage de toute nature.

En effet, beaucoup de réformes concernant la voiture de société ont eu lieu ces 5 dernières années. Il est donc intéressant d'analyser les conséquences fiscales et sociales dues à ces changements.

Ici, il est donc question d'analyser les changements récents et futurs et ses conséquences fiscales et sociales dans le chef de l'employé et dans le chef de l'employeur/société pour en tirer l'objectif poursuivi par le législateur aujourd'hui et dans les années à venir. La loi du 25 novembre 2021 organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité est un signe éloquent de l'objectif poursuivi par le législateur belge à savoir accélérer le verdissement du parc automobile des entreprises et réduire le manque à gagner fiscal.

La théorie traitée dans ce mémoire est appuyée par des exemples illustratifs chiffrés.

Un cas pratique traité conformément aux différents changements intervenus sur le régime des voitures de société va permettre de comprendre davantage l'objectif poursuivi par le législateur belge.

REMERCIEMENTS

D'abord, je tiens à remercier Monsieur Jean THILMANY d'avoir accepté d'être mon promoteur. Sa disponibilité malgré ses multiples responsabilités, ses remarques toujours pertinentes, ses suggestions combien fructueuses et ses conseils indispensables m'ont témoigné de ses qualités professionnelles.

Ensuite, je remercie également ma famille et toutes les personnes qui m'ont soutenu, conseillé et accompagné tout au long de la réalisation de ce mémoire.

Enfin, que la Sainte Vierge Marie, la Mère de notre Seigneur Jésus Christ, soit la dépositaire de ce mémoire !

Table des matières

RESUME	i
REMERCIEMENTS	ii
Table des matières	iii
Liste des tableaux	viii
Liste des graphiques	ix
Liste des annexes	ix
INTRODUCTION GENERALE	1
CHAPITRE I : REMUNERATION BRUTE ET AVANTAGE DE TOUTE NATURE (ATN)	3
A.REMUNERATION BRUTE	3
1. Notions préliminaires	3
1.1 La rémunération.....	3
1.2 La détermination du montant de la rémunération mensuelle.....	4
1.3 Les conséquences sociales.....	4
1.3.1 Dans le chef de l'employeur.....	4
1.3.2 Dans le chef de l'employé	4
1.4 Les conséquences fiscales	4
1.4.1 Dans le chef de l'employeur.....	4
1.4.2 Dans le chef de l'employé	4
2. Augmentation de la rémunération brute	5
B.AVANTAGE DE TOUTE NATURE (ATN)	8
1. Notions préliminaires	8
1.1 La définition	8
1.2 La taxation.....	9
2. Utilisation d'une voiture de société en tant qu'ATN	9
2.1 L'utilisation est limitée aux déplacements domicile-lieu de travail	9
2.2 L'intervention du bénéficiaire de l'ATN dans les coûts d'utilisation de la voiture	10
2.3 L'utilisation porte sur une partie de la période imposable.	10
C.ANALYSE	11
CHAPITRE II : CONSEQUENCES FISCALES ET SOCIALES D'UNE VOITURE DE SOCIETE EN TANT QU'AVANTAGE DE TOUTE NATURE	12
A.NOTIONS COMMUNES A L'EMPLOYE ET A L'EMPLOYEUR	13
1. Voiture de société entraînée par un moteur thermique (essence/diesel)	13
1.1 La définition	13
1.2 La gratuité pour l'employé bénéficiaire d'un ATN.....	13

1.3	Les véhicules visés	13
2.	Détermination de l'ATN	14
2.1	La valeur catalogue.....	14
2.1.1	La définition	14
2.1.2	Qu'en est-il de la TVA, des réductions commerciales et des options dans la détermination de la valeur catalogue ?	14
2.2	La prise en compte de l'âge de la voiture	17
2.3	La détermination du pourcentage CO2.....	20
2.3.1	Les procédures utilisées pour calculer l'émission CO2.....	20
2.4	Impact de la valeur WLTP contre la valeur NEDC sur l'ATN	26
B.	CONSEQUENCES FISCALES ET SOCIALES DANS LE CHEF DE L'EMPLOYE	27
1.	Traitement fiscal.....	27
1.1	L'établissement de la fiche 281.10.....	27
1.2	L'incidence sur le précompte professionnel	28
1.3	La déclaration à l'impôt des personnes physiques (IPP)	28
1.4	Le pécule de vacances et la prime de fin d'année par rapport à l'ATN	28
2.	Traitement social	28
C.	CONSEQUENCES FISCALES ET SOCIALES DANS LE CHEF DE L'EMPLOYEUR/SOCIETE	29
1.	Traitement fiscal.....	29
1.1	Frais déductibles au niveau de l'impôt des sociétés.....	29
1.1.1	La déductibilité et la législation en vigueur.....	29
1.1.2	Régime de déductibilité jusque fin 2019 (EI 2020).....	31
1.1.3	Le régime de déductibilité à partir de 2021	32
1.1.4	Les frais de voiture et la déduction fiscale	34
1.2	La dépense non admise (DNA) liée à l'ATN	34
1.2.1	Le principe d'une dépense non admise.....	34
1.2.3	La DNA et les dispositions applicables depuis le 1 ^{er} janvier 2017.....	35
2.1	Le calcul de la cotisation CO2.....	39
2.2	Le pécule de vacances et la prime de fin d'année	40
2.3	La déductibilité de la cotisation CO2	40
3.	Evolution de la déductibilité et de la cotisation CO2 des voitures à moteur thermique	41
B.	CAS DES VOITURES ELECTRIQUES ET HYBRIDES	43
1.	Voitures électriques.....	43
1.1	La détermination de l'ATN	43
1.2	Le traitement fiscal et social dans le chef de l'employeur.....	43

1.2.1	La déductibilité.....	43
1.2.1.1	L'évolution de la déductibilité.....	44
1.3	Le traitement fiscal et social dans le chef de l'employé.....	44
2.	Voitures hybrides	45
C.	CAS DU TRANSPORT COLLECTIF ORGANISE (TCO).....	48
1.	Cas de figure	48
1.1	Une voiture de société est mise à la disposition d'un employé-conducteur	48
1.2	L'employé-passager dans une voiture de société	48
1.3	L'employé-conducteur utilise sa propre voiture.....	49
1.4	Les frais relatifs au transport organisé.....	49
D.	ANALYSE	50
CHAPITRE III :	ALTERNATIVES A LA VOITURE DE SOCIETE	51
A.	BUDGET MOBILITE	52
1.	Généralité	52
1.1	L'instauration du budget mobilité.	52
1.2	Les conditions à respecter	53
1.3	Le montant du budget mobilité.....	54
2.	Fonctionnement du budget mobilité	54
2.1	Pilier 1 : Voiture de société respectueuse de l'environnement.....	54
2.2	Pilier 2 : Moyens de transport durables	55
2.3	Pilier 3 : Argent	55
3.	Traitement social et fiscal du budget mobilité	57
3.1	Le traitement social	57
3.1.1	Pilier 1 : Voiture de société respectueuse de l'environnement.....	57
3.1.2	Pilier 2 : Moyens de transport durables et frais de logement.....	57
3.1.3	Pilier 3 : Argent	57
3.2	Le traitement fiscal	57
3.2.1	Pilier 1 : Voiture de société respectueuse de l'environnement.....	57
3.2.2	Piliers 2 et 3: Moyens de transport durables et argents	57
4.	Changements applicables depuis le 1^{er} janvier 2022	58
B.	ANALYSE	59
CHAPITRE IV :	TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA) ET VOITURE DE SOCIETE..	60
A.	QUELQUES NOTIONS D'ORDRE GENERAL	60
1.	Définition de la TVA	60
2.	Assujetti à la TVA	60
3.	Caractéristiques de la TVA	61

4. Règles de calcul de la facture et de la TVA	61
5. Mécanisme de perception de la TVA	62
6. Traitement comptable de la TVA	62
B.BIENS D'INVESTISSEMENT A USAGE MIXTE	65
2. Acquisition d'une voiture de société	65
2.1 l'achat d'une voiture de société	65
2.1.1 l'usage professionnel	65
2.1.2 Les frais de voiture et la limitation à 50%	66
2.1.3 Les frais visés par la limitation	66
2.1.4 Le pourcentage affecté à l'usage privé et à l'usage professionnel	67
2.2 Le lien entre la déduction TVA et l'impôt des sociétés	69
2.3 La révision des déductions opérées.	70
C.ANALYSE	71
CHAPITRE V : CAS PRATIQUES	72
A.DONNEES DE BASE	72
1. Détail de la facture d'achat :	72
2. Tableau 22 : Frais relatifs à la voiture	72
3. Enregistrement comptable de la facture d'achat de la voiture	73
4. Tableau 23 : Amortissement de la voiture	73
5. Ecriture comptable de l'amortissement de la voiture (2020 et 2021)	73
B.CONSEQUENCES DANS LE CHEF DE LA SOCIETE CONSO	74
1. Droit à déduction en matière d'ISOC	74
1.1 Les frais liés à l'utilisation de la voiture	74
1.2 La DNA à concurrence de l'ATN	76
2. Cotisation CO2	77
3. Evolution de la déduction et de la cotisation CO2 suite à la loi du 25 novembre 2021 .	78
3.1 Evolution des taux de déductibilité et de DNA	78
3.2 Evolution de la cotisation CO2	79
4. Droit à déduction en matière de TVA : les frais d'utilisation	81
4.1 Détermination de la part privée par la méthode semi-forfaitaire	81
4.2 Tableau 28 : Les frais d'utilisation	82
5. Traitement comptable des frais de voiture en 2021	83
6. Une voiture électrique immatriculée le 01/01/2022 remplace celle à essence	84
C.CONSEQUENCES DANS LE CHEF DE L'EMPLOYE JEAN	85
1. En matière d'IPP : Imposition de l'ATN	85
D.ANALYSE	88

CONCLUSION GENERALE.....	89
BIBLIOGRAPHIE	92
SITES INTERNET.....	93
ANNEXES.....	94

Liste des tableaux

Tableau 1 : Augmentation de la rémunération brute (page 5)
Tableau 2 : Augmentation de la rémunération sur une base mensuelle (page 5)
Tableau 3 : Augmentation de la rémunération sur une base annuelle (page 6)
Tableau 4 : Age du véhicule (page 17)
Tableau 5 : Amortissement de la voiture (page 19)
Tableau 6 : Emission CO2 NEDC-WLTP (page 21)
Tableau 7 : Emission CO2 de référence (page 21)
Tableau 8 : Evolution du pourcentage CO2 (page 22)
Tableau 9 : Montant minimum indexé de l'ATN (page 25)
Tableau 10 : Evolution de l'ATN (page 25)
Tableau 11 : Taux d'émission de CO2 (en grammes de CO2 par km) jusque fin 2019 (page 31)
Tableau 12 : DNA par rapport à l'ATN avant janvier 2017 et depuis janvier 2017 (page 36)
Tableau 13 : Taux de déductibilité et taux de DNA avant l'EI de 2021 (page 37)
Tableau 14 : Les frais liés à l'utilisation de la voiture (page 38)
Tableau 15 : Les frais et les DNA y relatives (page 39)
Tableau 16 : Le calcul des cotisations CO2 mensuelles sur une période de trois ans (page 40)
Tableau 17 : Evolution de la déductibilité et de la cotisation CO2 (page 41)
Tableau 18 : Evolution de la déductibilité et de la cotisation CO2 (page 42)
Tableau 19 : Evolution de la déductibilité et de la cotisation CO2 pour voitures ZE (page 44)
Tableau 20 : TVA déductible sur les frais d'utilisation (page 67)
Tableau 21 : DNA sur TVA non déductible (page 69)
Tableau 22 : Frais relatifs à la voiture (page 72)
Tableau 23 : Amortissement de la voiture (page 73)
Tableau 24 : DNA sur les frais de voiture (page 74)
Tableaux 25 et 26 : Comparaison par rapport à la réforme de 2017 (page 76)
Tableau 27 : Coefficients d'indexation (page 77)
Tableau 28 : Les frais d'utilisation (page 82)
Tableau 29 : Calcul de l'ATN (page 86)

Liste des graphiques

Graphique 1 : Cas du moteur à essence (page 23)

Graphique 2 : Cas du Moteur diesel (page 23)

Graphique 3 : Evolution des taux de déductibilité et DNA (page 79)

Graphique 4 : Evolution de la cotisation CO2 mensuelle (page 80)

Graphique 5 : Evolution de l'ATN (page 88)

Liste des annexes

Annexe 1 : Fiche 281.10 (page 95 à 97)

Annexe 2 : Décision TVA n° E.T.129.852 dd.15.06.2016 (page 98)

Annexe 3 : Déclaration à l'ISOC/DNA et autres éléments du résultat (page 99)

Annexe 4 : Déclaration à la TVA (page 100 à 101)

Annexe 5 : Circulaire du 15/07/2014 (page 102 à 103)

Annexe 6 : Circulaire 2021/C/113 concernant l'installation de stations de recharge destinées aux véhicules ainsi que les livraisons et prestations de services relatives à ces stations de recharge (page 104 à 116)

INTRODUCTION GENERALE

Une voiture de société mise à la disposition d'un employé à titre gratuit génère un avantage de toute nature (ATN) imposable dans le chef de l'employé. Cette même voiture a aussi des conséquences sociales et fiscales dans le chef de l'employeur/société.

L'objectif de ce mémoire est de montrer l'objectif recherché par le législateur belge face aux conséquences fiscales et environnementales dues au régime des voitures de société. Ce qui est déjà connu est que les voitures de société contribuent à la dégradation de l'environnement et causent un manque à gagner fiscal énorme à l'Etat. Pour y faire face, des législations ont vu le jour.

Depuis le 1^{er} janvier 2012, l'avantage de toute nature pour l'utilisation personnelle de la voiture de société mise à disposition gratuitement est calculé forfaitairement en appliquant un taux CO2 à 6/7 de la valeur catalogue de la voiture.

La loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés a apporté des changements au niveau de la fiscalité automobile. A travers cette loi, il est prévu un certain nombre de modifications en matière de déductibilité fiscale des voitures de société.

Il est important de signaler ici que jusqu'au 31 décembre 2019, la déduction fiscale se calculait en se basant sur un seul critère, à savoir les émissions CO2. Le pourcentage de déductibilité à prendre en compte se faisait par palier.

Depuis le 1^{er} janvier 2020, les émissions CO2 restent bien évidemment déterminantes, mais il faut aussi tenir compte du type de carburant, ce qui apporte d'importantes variations aux déductibilités admises auparavant. Ceci étant, la déductibilité ne se fait plus selon un système de palier mais suivant les émissions CO2 propres à la voiture par la formule suivante :

$120\% - (0,5\% \times \text{coefficient} \times \text{nombre de gramme de CO}_2/\text{km})$. C'est une formule qui intègre donc une notion de coefficient et s'applique aux véhicules à moteur thermique (diesel, essence, gaz) ou hybride (un véhicule combinant un moteur thermique et un moteur électrique).

La fiscalité automobile va ensuite connaître d'autres changements profonds suite à la loi du 25 novembre 2021 organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité.

Sur la base des exemples chiffrés, il est question de montrer les conséquences fiscales et sociales récentes et futures dues à ces réformes dans le chef de l'employé et dans le chef de l'employeur.

A partir des résultats obtenus, il sera loisible de procéder à une analyse comparative pour découvrir l'objectif poursuivi par le législateur belge en matière de fiscalité relative à la voiture de société. Des observations seront aussi faites sur les principales notions de ce travail pour appuyer les chiffres.

Suite à la loi du 25 novembre 2021, une analyse portera sur l'évolution de la déductibilité des frais de voiture, de l'avantage de toute nature (ATN) en vue de tirer une conclusion sur l'objectif du législateur. Les données de base porteront sur les années de revenus de 2020 et 2021.

De ce qui précède, une question se pose : Le verdissement de la mobilité et la réduction du manque à gagner fiscal causé par les voitures de société sont-ils les objectifs du législateur belge ? Le présent sujet permettra de répondre à cette question à travers les différentes notions théoriques et les exemples illustratifs chiffrés qui seront traités dans les 5 chapitres à savoir :

1. REMUNERATION BRUTE ET AVANTAGE DE TOUTE NATURE ;
2. CONSEQUENCES FISCALES ET SOCIALES D'UNE VOITURE DE SOCIETE EN TANT QU'AVANTAGE DE TOUTE NATURE ;
3. ALTERNATIVES A LA VOITURE DE SOCIETE ;
4. TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA) ET VOITURE DE SOCIETE ;
5. CAS PRATIQUE.

CHAPITRE I : REMUNERATION BRUTE ET AVANTAGE DE TOUTE NATURE (ATN)

A. REMUNERATION BRUTE

La rémunération est devenue une problématique qui occupe une place capitale dans les relations entre employeur et travailleur. Actuellement, il est remarquable que les entreprises belges essaient de passer par toutes sortes de moyens afin d'échapper à l'obligation de cotisation sociale et de bénéficier des avantages fiscaux. Toute cette imagination de la part des employeurs fait naître plusieurs formes alternatives de la rémunération.

La question reste à savoir si tel ou tel avantage alternatif est fiscalement et/ou socialement avantageux dans le chef de l'employeur et dans le chef de l'employé et l'attitude du législateur face à ces choix. C'est pour cette raison que je juge bon d'analyser les incidences fiscales et sociales de la rémunération en espèces avant d'aborder la question essentielle qu'est l'avantage de toute nature. Celui-ci est attribué à l'employé sous plusieurs formes. Ce travail va uniquement s'intéresser à l'ATN résultant de la voiture de société mise à la disposition d'un employé à titre gratuit.

1. Notions préliminaires

1.1 La rémunération

Le droit de la sécurité sociale s'appuie sur la loi du 12 avril 1965, en son article 2, alinéas 1^{er} et 2. Celle-ci définit comme suit ce qu'elle entend par rémunération¹ :

« 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 évaluables en argent auxquels le travailleur a droit à charge de l'employeur en raison de son engagement.

En droit fiscal², les rémunérations imposables fiscalement des travailleurs sont toutes rétributions qui constituent, pour le travailleur, le produit du travail au service d'un employeur.

En droit du travail, la rémunération est définie comme la contrepartie du travail effectué en exécution d'un contrat de travail.

¹ Sous la coordination scientifique de Steve GILSON « La protection de la rémunération », 50 ans d'application de la loi du 12 avril 1965, ANTHEMIS 2020 p.30

² Nathalie WELLEMANS « Les rémunérations alternatives » 2020, p.33

1.2 La détermination du montant de la rémunération mensuelle

Contractuellement, la rémunération convenue est une rémunération brute mais ce n'est pas celle-ci qui sera versée sur le compte du travailleur. Il faudra prélever des cotisations de la sécurité sociale et un précompte professionnel pour arriver à une rémunération nette.

1.3 Les conséquences sociales

La rémunération brute est soumise à des cotisations de sécurité sociale dans le chef de l'employeur et dans le chef de l'employé.

1.3.1 Dans le chef de l'employeur

Les cotisations patronales portent sur la rémunération mensuelle brute. Il s'agit des cotisations à charge de l'employeur et qu'il doit verser à l'Office National de Sécurité Sociale (ONSS). Elles s'élèvent à 24,77% de la rémunération brute.

1.3.2 Dans le chef de l'employé

Les cotisations personnelles portent sur la rémunération mensuelle au taux de 13,07%³.

1.4 Les conséquences fiscales

1.4.1 Dans le chef de l'employeur

La rémunération brute payée au travailleur constitue des frais professionnels pour l'employeur. Ceux-ci sont en principe déductibles sans condition. En pratique, c'est la somme de la rémunération brute et de la cotisation patronale.

1.4.2 Dans le chef de l'employé

Un précompte professionnel doit être retenu sur la rémunération brute et ce, après la retenue des cotisations personnelles. Le pourcentage du précompte professionnel varie en fonction du montant de la rémunération et de la situation fiscale de l'employé.

Exemple illustratif

Une cotisation personnelle de 13,07% est retenue sur une rémunération brute de 4000 €, soit 522,80 €. Un précompte professionnel est ensuite déduit. Pour un isolé, le précompte professionnel est de 1003,51 €⁴. En tenant compte des cotisations spéciales pour la sécurité sociale (38,51⁵ €), le travailleur aura une rémunération mensuelle nette de 2435,18 €.

³ Sous la coordination scientifique de Steve GILSON « La protection de la rémunération », 50 ans d'application de la loi du 12 avril 1965, 2020, ANTHEMIS, p. 154

⁴ Barèmes 1^{er} janvier 2021 (AR 16 décembre 2020)

⁵ Chiffre obtenu grâce au simulateur en ligne de la caisse d'assurances sociales Partena, 29 août 2021

2. Augmentation de la rémunération brute

L'augmentation de la rémunération brute a un impact fiscal et social dans le chef de celui qui l'attribue et dans le chef de celui qui la reçoit. Reprenons l'exemple ci-dessus avec une augmentation de 150 €. Le résultat des calculs se trouve dans le tableau ci-dessous :

Tableau 1 : Augmentation de la rémunération brute

	Sans augmentation	Augmentation de la rémunération brute de 150 €	Calcul
Rémunération brute	4000	4150	A
Cotisations patronales	990,8	1027,95	$B = A \times 24,77\%$
Coût salarial	4990,8	5177,95	$C = A + B$
Cotisations personnelles	522,8	542,41	$D = A \times 13,07\%$
Imposable	3477,20	3607,59	$E = A - D$
Précompte professionnel	1003,51	1068,52	F = Barèmes 2021
Cotisations spéciales de sécurité sociale (CSSS)	38,51	40,16	G = Simulateur Partenat
Net à payer/mois	2435,18	2498,91	$H = A - D - F - G$
Augmentation du salaire net = 2498,91 – 2435,18			I = 63,73

Tableau 2 : Augmentation de la rémunération sur une base mensuelle

Conséquences pour l'employeur	
Augmentation :	150 €
Cotisations de sécurité sociale patronales : (150 € x 24,77%=37,16 €)	37,16 €
Coût salarial total :	187,16 €
Conséquences pour le travailleur	
Augmentation :	150 €
Cotisations de sécurité sociale (150 € x 13,07 %)	19,61 €
Précompte professionnel ((150-19.61) x 51,12 %)	66,66 €
Rémunération nette totale	63,73 €

Son salaire mensuel net va passer de 2435,18 € à 2498,91 € (2435,18 € + 63,73 €), soit une augmentation de 2,62%.

Tableau 3 : Augmentation de la rémunération sur une base annuelle⁶

Conséquences dans le chef de l'employeur	
Augmentation de la rémunération brute :	1.800 €
(150 x 12 = 1800 €)	
Prime de fin d'année brute ⁷ :	150 €
Double pécule de vacances :	138 €
(150 € x 92%)	
Cotisations de sécurité sociale patronales :	483,02 €
((1800 €+150 €) x 24,77 %)	
Coût salarial total :	2.571,02 €
Conséquences dans le chef de l'employé	
Augmentation de la rémunération brute	1.800 €
(150 € x 12 = 1.800 €)	
Prime de fin d'année brute :	150 €
Double pécule de vacances brut :	138 €
Cotisations de sécurité sociale personnelles	
(1950 € x 13,07%) + (138 € x 92,3913 x 13,07%) :	-271,53 €
Précompte professionnel :	
((1800 €+150 €+138 €)-271,53 €) x 50,88% :	-924,2 €
Rémunération nette totale :	892,27 €

NB : A la fin de l'année, compte tenu de la prime de fin d'année et du pécule de vacances, l'augmentation brute mensuelle de 150 € génère une augmentation nette de 892,27 €.

⁶ Le calcul fait sur une base annuelle tient compte de l'augmentation de la prime de fin d'année et du pécule de vacances suite à l'augmentation de la rémunération brute

⁷ En règle générale, la prime de fin d'année est calculée au prorata selon la durée effective du travail. Elle est égale au salaire brut mensuel

Détail du calcul : augmentation brute de 150 €/mois

La base de calcul est obtenu grâce au résultat d'un simulateur en ligne de Partena⁸ et de Sdworx⁹

- Si la rémunération brute est de 4000 €, le pécule de vacances net est de 1700,64 € ;
- Si la rémunération brute augmente de 150, soit 4150 €, le pécule de vacances net est de 1764,42 €. Donc, l'augmentation brute de 150 € entraîne une augmentation nette de 63,78 € (1764,42 € - 1700,64 €)
- La prime de fin d'année correspond à la rémunération brute mensuelle, soit 4150 €. L'augmentation de 150 € entraîne une augmentation nette de 63,73 €.
- Sur une année, l'augmentation brute est de 1800 € tandis que l'augmentation nette est de 764,76 € (63,73 € x 12)
- L'augmentation nette totale annuelle générée par cette augmentation brute de 150 € par mois est donc ((63,73 x 12)+63,78)=892,27 €.

C'est sur la base de ce chiffre qu'on connaît le précompte professionnel résultant de cette augmentation.

⁸ [Simulateur de salaire brut-net | Partena Professional \(partena-professional.be\)](#), consulté le 10/08/2021

⁹ [Simulation de paie de vacances \(sd.be\)](#), consulté le 10/08/2021

B. AVANTAGE DE TOUTE NATURE (ATN)

Ci-avant, il a été question de la rémunération brute qui est une contrepartie du travail fourni par le travailleur dans le cadre d'une relation contractuelle. En effet, si l'augmentation de la rémunération s'opère en espèces, celle-ci est soumise au précompte professionnel et aux cotisations de l'ONSS. L'employeur va donc tenter d'échapper ou de réduire l'imposition sur les rémunérations. Les avantages de toute nature constituent une des solutions à la problématique. Ces avantages sont par exemple¹⁰ une voiture de société, un PC et un abonnement internet, un logement et la fourniture gratuite de chauffage et d'électricité.

L'ATN dont il est question dans ce travail porte sur une voiture de société. Il est attribué s'il existe un lien causal entre l'attribution de l'avantage et l'activité professionnelle exercée par le bénéficiaire. Autrement, un avantage ne va pas être imposé en tant qu'avantage de toute nature. Il va plutôt être imposé comme un avantage anormal ou bénévole¹¹ dans le chef de celui qui l'attribue.

1. Notions préliminaires

1.1 La définition

Un avantage de toute nature¹² est un avantage qu'un employeur ou une entreprise accorde à un membre de son personnel ou à l'un de ses dirigeants.

Cet avantage est considéré par l'administration fiscale comme un revenu professionnel. Le travailleur d'entreprise qui le reçoit devra payer de l'impôt¹³ sur le montant correspondant à la valeur de l'ATN. Ce montant imposable est repris par l'employeur dans la fiche fiscale individuelle 281.10 (Annexe 1).

Les ATN sont également traités dans le code des impôts sur les revenus. Ici, l'analyse va se limiter aux avantages qui concernent les travailleurs (employés). La disposition se trouve à l'article 31 CIR/92/2° qui prévoit que les rémunérations des travailleurs sont toutes rétributions qui constituent, pour le travailleur, le produit du travail au service d'un employeur. Elles comprennent notamment les ATN obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle.

¹⁰ [Avantages de toute nature | SPF Finances \(belgium.be\)](#), consulté le 20/08/2021

¹¹ Art. 26, CIR 92

¹² [Définition | SPF Finances \(belgium.be\)](#), consulté le 20/08/2021

¹³ Art. 31, al. 2, 2° et Art. 32 al. 2, 2° CIR 92

1.2 La taxation

Les ATN étant obtenus autrement qu'en espèces, il est donc nécessaire de déterminer leur valeur en vue de les taxer. Selon le code des impôts sur les revenus, ils sont évalués à la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire¹⁴. La loi prévoit aussi une évaluation forfaitaire des ATN. Dans les cas qu'il détermine, le Roi peut fixer les règles d'évaluation forfaitaire de ces avantages. La mise à la disposition d'une voiture à titre gratuit est concernée. Par ailleurs, en ce qui concerne les voitures, le Code des impôts sur les revenus en détermine l'évaluation.¹⁵

2. Utilisation d'une voiture de société en tant qu'ATN

Pour déterminer l'ATN d'une voiture de société, il faut d'abord savoir son mode d'utilisation.

2.1 L'utilisation est limitée aux déplacements domicile-lieu de travail

L'attribution d'une voiture de société et son usage privé constituent un élément important de l'ensemble de la rémunération d'un travailleur. Son utilisation à titre privé est considérée comme un salaire, ce qui a des conséquences fiscales et sociales pendant la durée du contrat de travail. L'utilisation d'une voiture de société à des fins privées entraîne donc la taxation à titre d'avantage de toute nature. Quand on parle de l'utilisation d'une voiture à des fins privées il faut entendre les déplacements purement privés comme ceux effectués pendant les week-ends, les loisirs, les vacances et les déplacements entre le domicile et le lieu de travail du travailleur.

Pour qu'un endroit soit considéré comme un lieu de travail, l'administration dit qu'il doit être fixe¹⁶. Selon celle-ci, le lieu fixe de travail est tout lieu où la présence du travailleur atteint un total de 40 jours au cours d'une année imposable et il n'est pas nécessaire que ces derniers soient consécutifs au cours d'une période imposable. C'est la règle des 40 jours.¹⁷

Le SPF finance¹⁸ considère que le déplacement domicile-lieu de travail est le déplacement que le travailleur effectue sur le trajet entre son domicile et le lieu fixe où il travaille. Les distances supplémentaires parcourues pour des raisons privées ne constituent pas des déplacements domicile-lieu de travail. C'est par exemple un travailleur qui a l'habitude de déposer ses enfants à l'école ou à la crèche le matin et de les reprendre le soir en rentrant à la maison.

L'évaluation dite forfaitaire de l'ATN est donc la même dans les deux cas.

¹⁴ Art. 36, §1^{er} CIR 92

¹⁵ Art. 36, §2 CIR 92

¹⁷ SPF Finances, FAQ – Avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition par l'employeur/entreprise, n° 58

¹⁸ [Quels déplacements ? | SPF Finances \(belgium.be\)](https://www.belgium.be/fr/finances/faq/quelques-questions-sur-l-atn), consulté le 22/08/2021

2.2 L'intervention du bénéficiaire de l'ATN dans les coûts d'utilisation de la voiture

La législation est précise : « *Lorsque l'avantage n'est pas consenti à titre gratuit, l'avantage à prendre en considération est celui qui est déterminé conformément aux alinéas précédents, diminué de l'intervention du bénéficiaire de cet avantage*¹⁹ ».

2.3 L'utilisation porte sur une partie de la période imposable.

Normalement, l'ATN est évalué sur une année complète. Mais, dans la plupart des cas, si la mise à disposition est limitée à une partie de l'année, le calcul de l'avantage s'effectue d'une manière proportionnelle.

Le premier jour de la mise à disposition est compté, tandis que le dernier jour correspondant à la restitution de la voiture n'est pas compté.

Un exemple : Une voiture de société est mise à disposition le 1^{er} février 2020. Le 31 mai 2021, le bénéficiaire est licencié.

L'évaluation forfaitaire de l'ATN en 2020 se base sur 335/366 jours, tandis que celle de l'ATN en 2021 se base sur 150/365, le dernier jour n'est pas compté (restitution le 31 mai 2021).

¹⁹ Art. 36, §2, al. 13 CIR 92

C. ANALYSE

De la notion de la rémunération brute, il s'observe ce qui suit:

- Dans le chef de l'employeur, l'augmentation de la rémunération brute constitue un coût qui, par la suite, engendre un autre coût supplémentaire du fait que cette augmentation entraîne l'augmentation de la prime de fin d'année et du pécule de vacances. À cela s'ajoutent les cotisations de sécurité sociales dues à l'augmentation de la rémunération et de la prime de fin d'année. Dans l'exemple y relatif, le constat est que sur une période d'une année, l'augmentation brute entraîne 42,83% de coût supplémentaire.
- Dans le chef de l'employé, l'augmentation de la rémunération brute entraîne l'augmentation de la prime de fin d'année et du pécule de vacances. Le calcul des cotisations de sécurité sociale personnelles tient compte de celles-ci. Le précompte professionnel se calcule sur la base de la somme de ces trois données mais il faut d'abord soustraire les cotisations de sécurité sociale personnelles. L'exemple ci-dessus fait ressortir que la rémunération nette issue de cette augmentation brute s'élève à 49,57 % de la rémunération brute annuelle.

De ces observations, il se dégage également les avantages et les inconvénients :

Avantages

- L'employé apprécie l'augmentation de la rémunération car cela lui donne le sentiment d'avoir reçu quelque chose de plus ;
- Plus la rémunération brute augmente, plus les cotisations de sécurité sociale tant personnelle que patronale augmentent, ce qui rend également plus importants les revenus de remplacement²⁰ que percevra l'employé ;
- Le montant de la rémunération est en principe fiscalement déductible à 100% dans le chef de l'employeur.

Inconvénients

- Comme il a été constaté ci-avant, l'augmentation de la rémunération brute entraîne non seulement l'augmentation des cotisations de la sécurité sociale patronales destinées à l'ONSS mais également des coûts supplémentaires telles l'augmentation de la prime de fin d'année et l'augmentation du pécule de vacances.

Quant à l'ATN résultant de l'utilisation d'une voiture de société, ses conséquences fiscales et sociales n'ont pas été traitées. Celles-ci seront analysées dans le chapitre qui va suivre.

²⁰ Il s'agit des allocations de maladie, de chômage et de pension.

CHAPITRE II : CONSEQUENCES FISCALES ET SOCIALES D'UNE VOITURE DE SOCIETE EN TANT QU'AVANTAGE DE TOUTE NATURE

Lors de l'analyse de la rémunération, il a été clair que son augmentation entraîne des conséquences fiscales et sociales dans le chef de l'employé et dans le chef de l'employeur, ce qui rend les revenus du travail lourdement taxés. Cela étant, le contribuable belge est constamment à la recherche des moyens pour réduire les charges fiscales et sociales.

L'attribution d'une voiture de société à un employé est l'un des moyens auquel les employeurs recourent pour bénéficier des avantages fiscaux et sociaux.

La mise à disposition d'une voiture de société constitue un ATN qui est évalué forfaitairement et ce, conformément à l'article 36 CIR 92.

Pour permettre une meilleure compréhension, je juge bon de traiter d'abord les notions qui concernent tant l'employé que l'employeur en se focalisant sur des voitures entraînées par un moteur thermique. Le cas des voitures hybrides et électriques feront aussi l'objet de ce chapitre.

Aussi bien les notions théoriques que les exemples illustratifs sont traités en tenant compte des changements dus à la réforme de l'impôt des sociétés du 1^{er} septembre 2017.

Il est intéressant de rappeler ici la circulaire du 15 juillet 2014 qui donnait des avantages au niveau de la déductibilité des frais liés à l'utilisation de la voiture de société.

La loi du 25 novembre 2021 sur le verdissement fiscal et social de la mobilité est la base de réflexion pour analyser la situation du système des voitures de société depuis l'exercice d'imposition 2022.

A. NOTIONS COMMUNES A L'EMPLOYEE ET A L'EMPLOYEUR

1. Voiture de société entraînée par un moteur thermique (essence/diesel)

Dans un premier temps, l'analyse porte sur l'ATN résultant de l'utilisation d'une voiture de société entraînée par un moteur thermique. Le cas des voitures électriques et hybrides va également être traité en vue d'avoir une comparaison assez complète qui permet d'identifier clairement l'objectif du législateur par rapport aux voitures de société aujourd'hui et dans les années à venir.

1.1 La définition

La voiture de société, aussi appelée voiture de service, est un véhicule qui ne peut être utilisé que durant les heures normales de service et pour les déplacements qui relèvent des missions professionnelles. Néanmoins, elle peut être utilisée à des fins privées.

1.2 La gratuité pour l'employé bénéficiaire d'un ATN

Par gratuité il faut entendre que l'employé n'est tenu de payer à l'employeur aucune indemnité portant sur ses déplacements privés et sur les frais relatifs à la voiture.

1.3 Les véhicules visés

Les types de véhicules pour lesquels l'ATN est calculé selon les règles en la matière sont des voitures mixtes, minibus et véhicules homologués auprès de la D.I.V sous la catégorie des camionnettes.

La voiture mixte²¹ est tout véhicule automobile conçu et construit pour le transport de personnes et de choses et qui peut comprendre, en transport rémunéré de personnes, huit places au maximum, non compris le siège du conducteur.

Le minibus²² est tout véhicule automobile conçu et construit pour le transport de personnes et qui peut comprendre, en transport rémunéré de personnes, 8 places au maximum, non compris le siège du conducteur, et équipé d'une carrosserie d'un type analogue à celui des camionnettes ou des autobus.

²¹ Art. 1, §2, 47 AR 15.03.1968

²² Art. 1, §2, 48 AR 15.03.1968

2. Détermination de l'ATN

Le code des impôts sur les revenus détermine la valeur de l'ATN de manière forfaitaire.²³ En effet, l'évaluation forfaitaire liée à l'usage privé de la voiture de société se détermine en fonction de la valeur catalogue de la voiture et de son niveau d'émission de CO2.

Il ne serait pas superflu de signaler ici qu'avant la prise en compte de ces deux facteurs, l'évaluation de l'avantage de toute nature lié à une voiture de société était évalué en fonction du nombre de kilomètres séparant le domicile du lieu de travail et la puissance fiscale du véhicule. C'est à partir de 2012 que l'évaluation de cet avantage est calculé en fonction du coefficient d'émission CO2 de la voiture. Ci-après la formule applicable depuis le 1^{er} janvier 2012 :

6/7 de la Valeur catalogue de la voiture x coefficient de vétusté x pourcentage CO2

Cette formule contient des notions qui méritent d'être analysées: **la valeur catalogue, l'âge de la voiture et le pourcentage CO2.**

2.1 La valeur catalogue

2.1.1 La définition

La valeur catalogue est le prix catalogue du véhicule à l'état neuf lors d'une vente à un particulier, options et taxe sur la valeur ajoutée (TVA) réellement payée comprises, sans tenir compte des réductions, diminutions, rabais ou ristournes²⁴.

2.1.2 Qu'en est-il de la TVA, des réductions commerciales et des options dans la détermination de la valeur catalogue ?

En analysant la définition de la notion de « **valeur catalogue** » telle qu'elle est donnée par le Code des impôts sur les revenus, il ressort que sa détermination ne tient compte d'aucune réduction, diminution, rabais ou ristourne ; mais la TVA²⁵ réellement payée doit être prise en compte.

²³ Art. 36, §2, CIR 92

²⁴ Art. 36, §2, alinéa 2 CIR 92

²⁵ SPF Finances , FAQ-Avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition par l'employeur/entreprise, n° 24

Exemples illustratifs

- 1) Le prix catalogue d'une voiture neuve est de 40.000 € hors TVA. Une réduction de 10% est accordée, soit 4.000 €.

La facture est établie comme suit :

Prix de la voiture	: 40.000 €
Remise 10%	: 4.000 €
Sous-total	: 36.000 €
TVA 21% (36.000 x 21 = 7560 €)	: 7.560 €
Total à payer (36.000 € + 7.560 € = 43.560 €)	: 43.560 €

Le prix payé par l'acheteur tient compte de la réduction de 10% accordée par le vendeur. Eu égard à l'article 36, §2 alinéa 2 du Code des impôts sur les revenus (CIR 92), ce prix ne constitue pas la valeur catalogue de la voiture.

La valeur catalogue de la voiture est de :

40.000 € + 7.560 € = 47.560 €

Elle est obtenue par l'addition du prix catalogue de 40.000 € et de la TVA réellement payée qui s'élève à 7560 €.

- 2) Le prix catalogue d'une voiture à l'état neuf s'élève à 40.000 €. Le vendeur offre un « pack d'options » d'une valeur de 4.000 €.

La facture est établie comme suit :

Prix de la voiture	: 40.000 €
TVA 21%	: 8.400 €
Total à payer	: 48.400 €

La base de calcul à prendre en compte est de 44.000 (à savoir le prix catalogue de 40.000 € augmenté de 4.000 € de pack d'options) même si le prix est véritablement de 40.000 €.

La TVA est donc de : 40.000 € x 21% = 8.400 €

La valeur catalogue est de :

40.000 € + 8.400 € + 4.000 € = 52.400 €
--

- 3) La valeur catalogue d'une voiture neuve est de 40.000 €. Le bénéficiaire paie les options supplémentaires d'une valeur de 4.000 €.

La facture est établie comme suit :

Prix de la voiture	: 40.000 €
TVA 21%	: 8.400 €
Total à payer	: 48.4000 €.

La valeur catalogue est de :

40.000 € + 8.400 € = 48.400 €.

Ici, la base de calcul de la valeur catalogue est de 40.000 € au lieu de 44.000 €.

Donc, les 4.000 € portant sur les options supplémentaires ne sont pas pris en compte²⁶.

- 4) La voiture mise à la disposition de l'employé est une voiture d'occasion dont la valeur à l'état neuf était de 40.000 € mais revendue à 10.000 € après 4 ans.

La TVA s'applique à la valeur réellement payée au moment de la vente d'occasion²⁷, mais non au moment où la voiture est achetée à l'état neuf.

Ainsi, la TVA est de 10.000 € x 21%, soit 2100 €.

La valeur catalogue est de :

40.000 € + 2100 € = 42.100 €

Observation : L'analyse des cas ci-avant portant sur la détermination de la valeur catalogue prouve à suffisance que le législateur cherche à tout prix à maintenir cette valeur à un niveau élevé.

²⁶ SPF Finances, FAQ-Avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition par l'employeur/entreprise, n° 52,

²⁷ SPF Finances, FAQ – Avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition par l'employeur/entreprise, n° 23,

2.2 La prise en compte de l'âge de la voiture

Dans le calcul de l'ATN, la valeur catalogue est multipliée par un certain pourcentage pour tenir compte de l'âge de la voiture. Ce pourcentage est calculé en fonction de la période écoulée depuis la première immatriculation de la voiture²⁸. S'il advenait que la voiture soit précédemment immatriculée à l'étranger, la période y relative sera prise en compte pour déterminer l'ATN²⁹. En général, la valeur catalogue se calcule en fonction de la période écoulée à partir de la première immatriculation. En Belgique, l'immatriculation est de la compétence de la Direction de l'Immatriculation des Véhicules (DIV). Les chiffres à retenir sont repris dans le tableau ci-après :

Tableau 4 : Age du véhicule

Période écoulée depuis la première immatriculation du véhicule (un mois commencé compte pour un mois entier)	Pourcentage de la Valeur catalogue à prendre en considération lors du calcul de l'avantage
De 0 à 12 mois	100%
De 13 à 24 mois	94%
De 25 à 36 mois	88%
De 37 à 48 mois	82%
De 49 à 60 mois	76%
A partir de 61 mois	70%

A la lecture des informations contenues dans ce tableau, il ressort que la valeur catalogue diminue de 6% chaque année. Au-delà de 5 ans, l'évaluation est fixée à 70% de la valeur catalogue.

²⁸ Article 36, §2, alinéa 3 CIR 92

²⁹ SPF Finances, FAQ – Avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition par l'employeur/entreprise, n° 20

Exemples

- 1) Une voiture est mise à la disposition d'un employé pendant toute l'année de 2020³⁰. Elle a été immatriculée pour la première fois le 05 juillet 2019.

Calcul :

- Pour la période du 1^{er} janvier 2020 au 30 juin 2020 inclus : 182 jours (au taux de 100%) ;
- Pour la période du 1^{er} juillet 2020 au 31 décembre 2020 inclus : 184 jours (au taux de 94%).

En supposant que la valeur catalogue est de 40.000 €, on a :

- $40.000 \text{ €} \times 100\% \times 182/366 = 19.890,71 \text{ €}$
- $40.000 \text{ €} \times 94\% \times 184/366 = 18.902,73 \text{ €}$

La valeur catalogue 2020 est : $19.890,71 \text{ €} + 18.902,73 \text{ €} = 38.793,44 \text{ €}$.

- 2) Une voiture d'occasion est mise à la disposition d'un employé pendant toute l'année de 2020. Elle a été immatriculée pour la première fois le 13 mai 2016, avec une valeur catalogue de 40.000 €. La Valeur de revente est de 10.000 €.

Calcul:

- Pour la période du 1^{er} janvier 2020 au 30 avril 2020 inclus : 121 jours (au taux de 82%) ;
- Pour la période du 1^{er} mai 2020 au 31 décembre 2020 inclus : 245 jours (au taux de 76%)

Etant donné que la valeur de revente est de 10.000 €, la TVA³¹ à tenir compte est de 2100 € qu'il faut ajouter au prix catalogue, ce qui donne une valeur catalogue de 42.100 €.

- $42.100 \text{ €} \times 82\% \times 121/366 = 11.413 \text{ €}$
- $42.100 \text{ €} \times 76\% \times 245/366 = 21.418 \text{ €}$

La valeur catalogue 2020 est : $11.413 \text{ €} + 21.418 \text{ €} = 32.831 \text{ €}$

³⁰ Année bissextile compte 366 jours.

³¹ SPF Finances, FAQ – Avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition par l'employeur/entreprise, n° 23

- 3) Une voiture est mise à la disposition d'un employé pendant toute l'année de 2020. Elle a été immatriculée pour la première fois le 05 juillet 2016.

Calcul :

- Pour la période du 1^{er} janvier 2020 au 30 juin 2020 inclus : 182 jours (au taux de 82%) ;
- Pour la période du 1^{er} juillet 2020 au 31 décembre 2020 inclus : 184 jours (au taux de 76%).

En supposant que la valeur catalogue est de 40.000 €, on a :

- $40.000 \text{ €} \times 82\% \times 182/366 = 16.310,38 \text{ €}$
- $40.000 \text{ €} \times 76\% \times 184/366 = 15.283,10 \text{ €}$

La valeur catalogue 2020 est : $16.310,38 \text{ €} + 15.283,10 \text{ €} = 31.593,48 \text{ €}$.

Ici, il y a lieu de se poser la question de savoir pourquoi cet avantage n'est pas calculé sur la base de la valeur comptable nette de la voiture.

Partant de l'exemple 3, il est demandé de construire un tableau d'amortissement de la voiture sur la base des informations suivantes :

Montant : 33.057,85 € H.TVA de 21% $((40.000 \times 100)/121)$

Date d'achat : 03 juillet 2016

Durée de vie estimée : 5 ans

Tableau 5 : Amortissement de la voiture

Année	Valeur actuelle	Amortissement annuel	Amortissement cumulé	Valeur comptable nette
31/12/2016	33.057,85	3.287,72	3.287,72	29.770,13
31/12/2017	33.057,85	6.611,57	9.899,29	23.158,56
31/12/2018	33.057,85	6.611,57	16.510,86	16.546,99
31/12/2019	33.057,85	6.611,57	23.158,56	9.899,29
31/12/2020	33.057,85	6.611,57	29.770,13	3.287,72
31/12/2021	33.057,85	3.287,72	33.057,85	0

Sur la base des informations contenues dans les tableaux 4 et 5, la valeur catalogue en 2020 est de 31.593,48 € contre la valeur comptable nette de la voiture en 2020 de 9.899,29 €.

Observation : En comparant les chiffres consignés dans les 2 tableaux, il est clair et net que le législateur cherche à maintenir la valeur catalogue à un niveau élevé. En effet, la méthode du législateur telle que consignée dans le tableau 4 donne un résultat de loin supérieur à celui du tableau 5.

Après la détermination de la valeur catalogue et la prise en compte de l'âge, il faut passer à un autre élément de l'ATN : le pourcentage de l'émission CO₂.

2.3 La détermination du pourcentage CO₂

Le calcul du pourcentage CO₂ nécessite de connaître d'abord les différentes normes applicables pour savoir l'indicateur des émissions CO₂ à utiliser suite aux changements opérés depuis le 1^{er} septembre 2017.

2.3.1 Les procédures utilisées pour calculer l'émission CO₂³²

Pour être homologuée, une voiture doit subir toute une série de tests permettant d'évaluer et de quantifier les émissions CO₂. Jusque récemment, la procédure NEDC (New European Driving Cycle) était utilisée pour calculer les émissions CO₂. L'évolution technologique a poussé l'Union Européenne à mettre en place une nouvelle procédure de test qu'est la procédure WLTP (Worldwide Harmonised Light vehicle Test Procedure). L'utilisation de cette dernière permet de déterminer de manière plus réaliste le taux d'émission CO₂ d'une voiture. En général, avec le WLTP on aboutit à un taux d'émission CO₂ d'environ 20% supérieur au résultat donné par le NEDC. Depuis le 1^{er} janvier 2021³³, de nouvelles règles relatives au taux d'émissions CO₂³⁴ à utiliser pour calculer l'ATN ont été introduites. Elles sont reprises dans le tableau ci-après :

³² NATHALIE WELLEMANS « Les rémunérations alternatives », Anthémis 2020, pp 576-577

³³ SPF Finances, FAQ – Avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition par l'employeur/entreprise, n° 41

³⁴ Cette même valeur sera utilisée pour le calcul de la déductibilité fiscale et de la cotisation de solidarité.

Tableau n° 6 : Emission CO2 NEDC-WLTP³⁵

Véhicule	CO2 pour l'ATN
Une Valeur NEDC (NEDC 1.0)	Valeur CO2 NEDC 1.0
Une Valeur WLTP	Valeur CO2 WLTP
Valeur NEDC 2.0 ³⁶ et Valeur WLTP	Libre choix : Valeur CO2 NEDC 2.0 ou Valeur CO2 WLTP

Pour la détermination de l'ATN, le taux d'émission qui doit être pris en compte pour le véhicule concerné est celui qui est connu de la DIV du SPF Mobilité et Transports. Si celle-ci ne dispose pas d'information relative au taux d'émission CO2 du véhicule, il faut le déterminer comme suit :

- si le véhicule est propulsé par un moteur à essence, au LPG ou au gaz naturel, un taux de CO2 de 205g/km est à retenir ;
- si le véhicule est propulsé par un moteur diesel, un taux de CO2 de 195g/km est à retenir.

En général, le pourcentage de base CO2 est de 5.5%³⁷. Ce pourcentage de base correspond à l'émission de référence-CO2 adaptée chaque année par arrêté royal. Ci-après un tableau reprenant les informations relatives à l'émission de référence-CO2³⁸.

Tableau 7³⁹ : Emission CO2 de référence⁴⁰

EI	Véhicule diesel	Véhicule essence, LPG et gaz naturel
2018	87 g/km	105 g/km
2019	86 g/km	105 g/km
2020	88 g/km	107 g/km
2021	91 g/km	111 g/km
2022	84 g/km	102 g/km

³⁵ NATHALIE WELLEMANS « Les rémunérations alternatives », Anthémis 2020, pp 578

³⁶ Jusqu'au 31.12.2020 inclus, les constructeurs d'automobiles doivent, pour les voitures WLTP, encore calculer une valeur NEDC théorique à partir de leur valeur WLTP. Cette valeur théorique est aussi appelée la valeur « NEDC 2.0 »

³⁷ Art. 36, §2, al. 4 CIR 92

³⁸ Art. 18, §3, 9 AR/CIR 92

³⁹ ASTUCES ET CONSEILS « Le grand guide des impôts » INDICATOR LARCIER, 2021, p 331

⁴⁰ EI 2023, les valeurs sont de 75g/km pour le diesel et 91g/km pour l'essence

Si l'émission de la voiture donnée dépasse l'émission de référence fixée à 5,5%, le pourcentage de base est augmenté de 0,1% par gramme de CO2 supplémentaire avec un maximum de 18%⁴¹. Par contre, si l'émission de la voiture est inférieure à l'émission de référence, le pourcentage de base est réduit de 0,1% par gramme de CO2 en moins, avec un minimum de 4%⁴².

Depuis le 1^{er} janvier 2021, le secteur de l'automobile observe une période de transition pendant laquelle la valeur NEDC est optionnelle, alors que la Valeur WLTP est obligatoire.

En conséquence, comme le montre le tableau n° 6, les voitures en circulation sont dans les différentes situations suivantes :

- Uniquement une ancienne valeur NEDC 1.0 à disposition ;
- Aussi bien une valeur WLTP qu'une valeur NEDC 2.0 à disposition ;
- Uniquement une valeur WLTP à disposition.

L'illustration de cette notion sur la base d'une voiture de société ayant une valeur catalogue TVA comprise de 40.000 €. 2 cas suivants sont à analyser:

- La voiture est entraînée par un moteur à essence dont l'émission de CO2 est : 120 g/km ;
- La voiture est entraînée par un moteur diesel dont l'émission de CO2 est : 100 g/km.

Le pourcentage à prendre est déterminé selon la formule suivante:

$$\% \text{ CO2} = 5,5 [\% \text{ de base}] + (0,1 \times (\dots \text{g/km} [\text{CO2 de la voiture}] - \text{g/km} [\text{CO2 de référence}])).$$

Le résultat de 2018 à 2022 est consigné dans le tableau ci-après :

Tableau 8 : Evolution du pourcentage CO2⁴³

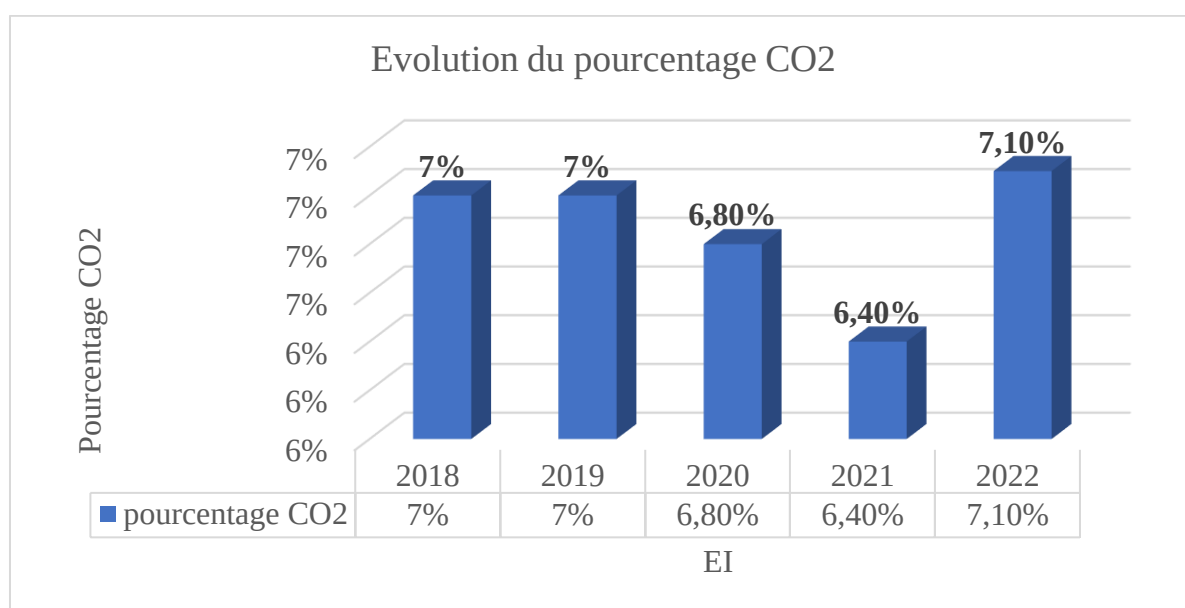
	Véhicule diesel			Véhicule essence		
EI	émission CO2 de référence	émission CO2	pourcentage CO2	émission CO2 de référence	émission CO2	pourcentage CO2
2018	87g/km	100g/km	6,80%	105g/km	120g/km	7,00%
2019	86g/km	100g/km	6,90%	105g/km	120g/km	7,00%
2020	88g/km	100g/km	6,70%	107g/km	120g/km	6,80%
2021	91g/km	100g/km	6,40%	111g/km	120g/km	6,40%
2022	84g/km	100g/km	7,10%	102g/km	120g/km	7,10%

⁴¹ Art. 36, §2, al. 6 CIR 92

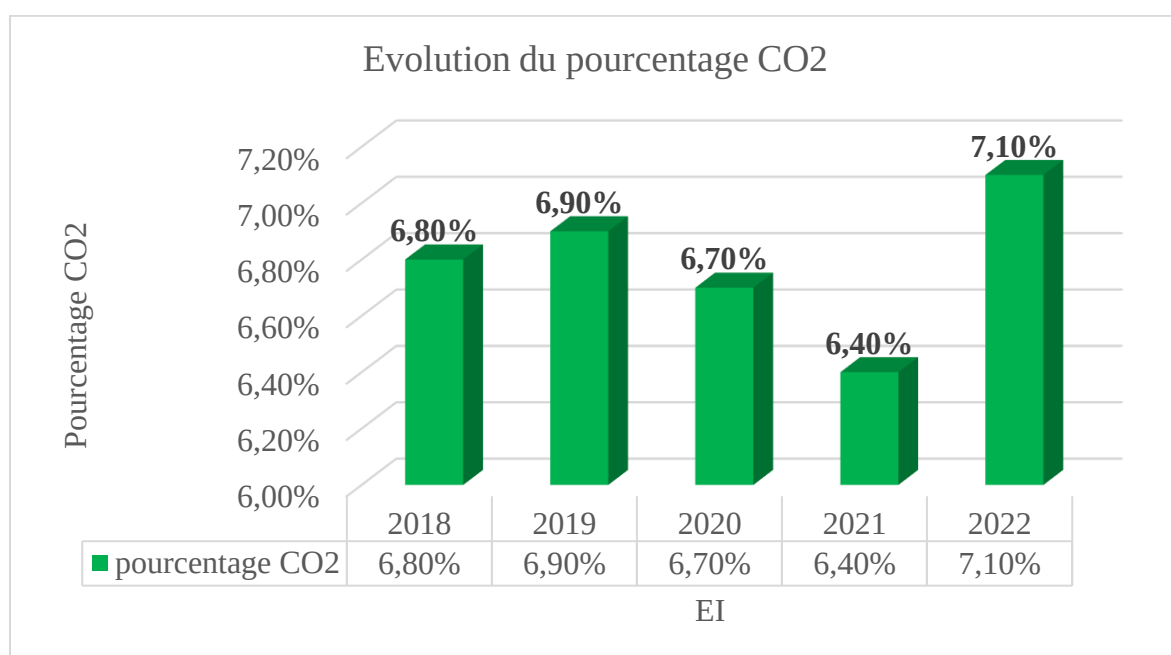
⁴² Art. 36, §2, al. 7 CIR 92

⁴³ EI 2023 connaîtra une augmentation sensible de ces taux car les émissions de référence sont de 75g/km pour le diesel et 91g/km pour l'essence. Pour cet exemple, les pourcentages en 2023 sont respectivement de 8% et 8,4%

Graphique 1 : Cas du moteur à essence



Graphique 2 : Cas du Moteur diesel



Observation : L'analyse des informations contenues dans le tableau 8 et les graphiques ci-dessus fait ressortir que la baisse de l'émission CO2 de référence fait augmenter le pourcentage CO2. Cette situation a été observée en 2019 et en 2022. En 2023, le pourcentage CO2 augmentera également.

Etant donné que toutes les composantes relatives au calcul de l'ATN sont connues, il est intéressant de récapituler par un exemple suivant :

Un travailleur est engagé dans une société le 13 août 2019 et dispose d'une voiture de société à partir du même jour. Les informations sur la voiture sont:

- Prix de la voiture : 40.000 €
- Remise : 10%
- Immatriculation : 05 juillet 2019
- Emission CO2 : 120 g/km (Moteur à essence)

Il s'agit de calculer l'ATN portant sur les exercices d'imposition 2021 et 2022.

Il faut d'abord déterminer le prix réellement payé en tenant compte de la réduction de 10%, soit 4.000 € qu'il faut soustraire de 40.000 € pour avoir 36.000 €. Ensuite, il faut calculer la TVA sur le prix réellement payé, c'est-à-dire 36.000 € x 21%, soit 7.560 €. Enfin, la valeur catalogue est de 40.000 € + 7.560 € = 47.560 €.

EI 2021

Données :

- Le pourcentage s'élève à 100% pour la période du 1^{er} juillet 2019 au 30 juin 2020 inclus ;
- Le pourcentage s'élève à 94% pour la période du 1^{er} juillet 2020 au 30 juin 2021 inclus ;
- L'émission CO2 de la voiture est de 120 g/km tandis que l'émission CO2 de base est de 111 g/km. Partant de la formule du pourcentage CO2, le pourcentage à retenir pour l'EI de 2021 est de 6,4% ;

Calcul de l'ATN:

- Pour la période du 01/01/2020 au 30/06/2020 inclus : 182 jours ;
- Pour la période du 01/07/2020 au 31/12/2020 inclus : 184 jours ;
- L'année 2020 compte 366 jours.

L'ATN est :

- $47.560 \text{ €} \times 100\% \times 182/366 \times 6/7 \times 6,4\% = 1297,37 \text{ €}$
- $47.560 \text{ €} \times 94\% \times 184/366 \times 6/7 \times 6,4\% = 1.232,93 \text{ €}$

L'ATN pour l'EI 2021 = 1.297,37 € + 1.232,93 € = 2.530,30 €.

EI 2022

Données

- Le pourcentage s'élève à 94% pour la période du 1^{er} juillet 2020 au 30 juin 2021 inclus ;
- Le pourcentage s'élève à 88% pour la période du 1^{er} juillet 2021 au 30 juin 2022 inclus ;
- L'émission CO₂ de la voiture est de 120 g/km tandis que l'émission CO₂ de base est de 104 g/km. Partant de la formule du pourcentage CO₂, le pourcentage à retenir pour l'EI de 2022 est de 7,1%.

Calcul de l'ATN:

- Pour la période du 01/01/2021 au 30/06/2021 inclus : 181 jours ;
- Pour la période du 01/07/2020 au 12/10/2020 inclus : 184 jours ;

L'ATN est :

- $47.560 \text{ €} \times 94\% \times 181/365 \times 6/7 \times 7,1\% = 1349,17 \text{ €}$
- $47.560 \text{ €} \times 88\% \times 184/365 \times 6/7 \times 7,1\% = 1283,99 \text{ €}$

L'ATN pour l'EI 2022 = 1.349,17 € + 1283,99 € = 2.633,16 €.

NB : Montant minimum : l'ATN voiture ne peut pas être inférieur à un montant minimum indexé chaque année⁴⁴. Ci-après les valeurs retenues :

Tableau 9⁴⁵ : Montant minimum indexé de l'ATN

Exercice d'imposition (EI)	Montant indexé
2021	1360
2022	1370
2023	1400

Tableau 10 : Evolution de l'ATN

EI	2021	2022
Moteur	Essence	Essence
Emission CO ₂	120	120
Référence CO ₂	107g/km	102g/km
Pourcentage CO ₂	6,40%	7,10%
Valeur catalogue	47.560 €	47.560 €
ATN	2.530,30 €	2.663,16 €

⁴⁴ Article 36, §2, alinéa 9 CIR 92

⁴⁵ ASTUCES & CONSEILS/ GUIDE DE REFERENCE « Le grand guide des impôts » INDICATOR LARCIER, 2021, p 332

2.4 Impact de la valeur WLTP contre la valeur NEDC sur l'ATN

Soit une voiture équipée d'un moteur à essence dont le prix catalogue est de 59.900 €.

- Sur la base de la norme WLTP, la valeur de l'émission CO₂ est de 166 g par kilomètre ;
- Sur la base de la norme NEDC, la valeur de l'émission CO₂ est de 144 g par kilomètre.

En 2022 (année des revenus 2021), la valeur de l'ATN pour ce véhicule est le suivant :

- Norme NEDC (144g/km) : $59.900 \times (5.5 + ((144 - 102) \times 0,1))\% \times 6/7 \times 100\% = 4.980,26$;
- Norme WLTP (166 g/km) : $59.900 \times (5.5 + ((166 - 102) \times 0,1))\% \times 6/7 \times 100\% = 6.109,80$.

Cet exemple fait ressortir que la norme WLTP donne une valeur de l'ATN supérieure à celle de la norme NEDC. La différence est de 1.129,54, soit une augmentation de 22,68%.

Observation : L'ATN est constitué des éléments que le législateur tient à maintenir à un niveau élevé. Plus encore, en passant de la norme NEDC à la norme WLTP, l'ATN augmente d'au moins 20%. Le but est d'éviter la diminution de l'ATN.

Dans les lignes qui suivent il est question d'analyser le traitement de cet avantage sur les plans fiscal et social et de dégager l'impact qui en résulte dans le chef de l'employé et dans le chef de l'employeur. Les changements intervenus permettront d'effectuer une comparaison année par année et de comprendre davantage l'objectif du législateur.

B. CONSEQUENCES FISCALES ET SOCIALES DANS LE CHEF DE L'EMPLOYE

Bien avant, il a été démontré que l'ATN a tendance à augmenter. Ici, il est question de découvrir son impact fiscal et social dans le chef de l'employé.

1. Traitement fiscal

1.1 L'établissement de la fiche 281.10⁴⁶

L'ATN est mentionné sur la fiche de rémunération 281.10. Concernant celle-ci, le choix de la rubrique dépend des situations possibles suivantes⁴⁷ :

- si la voiture est utilisée exclusivement pour des déplacements individuels domicile-lieu de travail, le montant total de l'avantage de toute nature doit être mentionné au cadre 17 « Interventions dans les frais de déplacement », rubrique c) « Autre moyen de transport »⁴⁸. Dans ce cas, le bénéficiaire de l'avantage jouit d'une exonération à concurrence de maximum 430 € pour l'EI 2022, à condition que le travailleur ne revendique pas ses frais professionnels réels ;
- si la voiture est utilisée de manière mixte (pour des déplacements purement privés et pour des déplacements individuels domicile-lieu de travail), il est impossible de ventiler l'avantage entre les déplacements purement privés et les déplacements domicile-lieu de travail étant donné que le nouveau mode de calcul forfaitaire de l'ATN ne se fonde plus sur la distance en kilomètres des déplacements domicile-lieu de travail. En plus, le nouveau mode de calcul ne tient pas compte de l'intensité ou de la fréquence de l'utilisation effective de la voiture. Suite à ce nouveau mode de calcul, l'ATN sera ventilé comme suit sur la fiche 281.10 :
 - à concurrence de maximum 430 € pour l'EI 2022, au cadre 17 « Intervention dans les frais de déplacement », rubrique c) « Autre moyen de transport ». Dans une telle situation, l'employé bénéficie d'une exonération à concurrence de maximum 430 €⁴⁹ sur l'ATN pour l'EI 2022, à condition que l'employé ne revendique pas ses frais professionnels réels ;
 - la différence, c'est-à-dire la valeur de l'ATN diminuée de 430 €, va être mentionnée au cadre 9, rubrique b) « Avantages de toute nature ».

⁴⁶ En cas d'un dirigeant d'une société, c'est la fiche 281.20

⁴⁷ SPF Finances, FAQ – Avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition par l'employeur/entreprise, n° 36

⁴⁸ Il doit être bien établi que l'employé utilise effectivement et exclusivement la voiture mis à disposition pour ses déplacements domicile-lieu de travail.

⁴⁹ Pour l'EI 2021, ce montant était de 410 EUR

1.2 L'incidence sur le précompte professionnel

Au niveau du précompte professionnel, l'employeur est tenu de retenir mensuellement un précompte professionnel sur l'ATN. Deux précisions suivantes sont à retenir :

- s'il est bien établi que le travailleur utilise effectivement et exclusivement la voiture mise à disposition pour ses déplacements domicile-lieu de travail, celui qui attribue l'ATN peut tenir compte de l'exonération de maximum 430 € pour l'EI 2022 dans le calcul du précompte professionnel. Pour ce faire, l'employé doit confirmer par écrit à son employeur qu'il ne va pas revendiquer ses frais professionnels réels lors de la déclaration de ses revenus.
- s'il est bien établi que la voiture est utilisée de manière mixte, l'employeur peut tenir compte de l'exonération de maximum 430 € dans le calcul du précompte professionnel pour l'EI 2022. Pour ce faire, l'employé doit confirmer par écrit à son employeur qu'il ne va pas revendiquer les frais professionnels réels lors de la déclaration de ses revenus.

NB: si l'employé revendique ses frais professionnels en lieu et place de l'exonération de 430 €, c'est l'article 66, §5, alinéa 3 du CIR qui s'applique. Ce faisant, les frais professionnels réels relatifs aux déplacements domicile-lieu de travail (fixé à 0,15 € par kilomètre parcouru) ne pourront jamais dépasser la valeur totale de l'ATN évalué forfaitairement.

1.3 La déclaration à l'impôt des personnes physiques (IPP)

L'employé bénéficiant d'une voiture de société à titre gratuit est obligé de mentionner l'ATN dans sa déclaration à l'IPP. Le montant de l'ATN est mentionné sous le code 254 de la déclaration à l'IPP. Le montant du précompte professionnel figure sous le code 286 de la déclaration à l'IPP.

1.4 Le pécule de vacances et la prime de fin d'année par rapport à l'ATN

L'ATN n'a aucun impact sur le pécule de vacances et la prime de fin d'année, contrairement à l'augmentation de la rémunération brute en espèces.

2. Traitement social

Quant aux cotisations de sécurité sociale, la voiture de société n'est pas soumise aux cotisations de sécurité sociale dans le chef du bénéficiaire.

C. CONSEQUENCES FISCALES ET SOCIALES DANS LE CHEF DE L'EMPLOYEUR/SOCIETE

Bien avant, il a été développé la notion de l'avantage de toute nature (ATN). Jusqu'ici ses composantes sont bien connues et le résultat obtenu quant à son calcul reste valable pour l'ISOC. Cet avantage est déterminé selon la formule suivante :

6/7 de la Valeur catalogue de la voiture x coefficient de vétusté x pourcentage CO2

Du point de vue de la société, l'ATN fait partie des frais professionnels déductibles suivant un certain pourcentage.

1. Traitement fiscal

1.1 Frais déductibles au niveau de l'impôt des sociétés

Comme l'étude porte sur la voiture de société, seuls les frais liés à celle-ci sont analysés.

1.1.1 La déductibilité et la législation en vigueur

a. Le code des impôts sur les revenus

Pour mieux analyser les frais déductibles et en vue de saisir l'objectif du législateur, il a été jugé bon de mettre en relief les articles du Code des impôts sur les revenus (CIR 92) relatifs aux frais de déplacement. En ce qui concerne les frais de déplacement en particulier, le code contient des dispositions spécifiques à l'impôt des sociétés aux articles 195, 196, 198 et 198bis. Les articles 49, 50 et 52 à 66 du même code traitent aussi des frais de déplacement.

Sur le plan comptable, il est connu que les frais diminuent le résultat comptable d'une société. Sur le plan fiscal, certains frais ne peuvent pas être considérés comme des frais professionnels. Dans ce cas, ils sont considérés comme des dépenses non admises (DNA) et doivent être intégrés dans les revenus imposables de la société.

D'une manière générale, les frais professionnels non admis en déduction sont déterminés en suivant les règles applicables à l'impôt des sociétés en matière de charges déductibles.

Ainsi, au regard de l'article 49 du CIR 92, la déductibilité relative aux frais de déplacement et aux autres frais professionnels doit respecter le contenu de cet article libellé comme suit :

« 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 serment⁵⁰.

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 »

L'analyse de cet article montre que les frais liés à la voiture de société doivent respecter simultanément les quatre conditions⁵¹ ci-après :

1. Se rattacher nécessairement à l'exercice de l'activité professionnelle exercée (critère de causalité). Cette condition lie les dépenses et l'exercice de l'activité professionnelle. Cela signifie que les dépenses qui ne portent pas sur l'exercice de l'activité professionnelle ne seront pas admises à titre de dépenses professionnelles.
2. Avoir été faits ou supportés pendant la période imposable (critère d'annualité) ;
3. Avoir été faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables (critère de finalité) ;
4. Être justifiés quant à leur réalité et leur montant au moyen de documents probants (critère de preuve).

- b. Loi portant réforme de l'impôt des sociétés du 25 décembre 2017 et frais de voiture à l'IPP⁵²

L'application de la réforme a été effective à partir de l'EI 2019 se rattachant à une période d'imposition qui a débuté le 1^{er} janvier 2018. La déductibilité a été dès lors déterminée en fonction du taux d'émission de CO2 par l'application de la formule CO2⁵³.

Pour les voitures, voitures mixtes et minibus acquis avant le 1^{er} janvier 2018, il avait été prévu un régime transitoire qui consistait à maintenir toujours le pourcentage minimum de 75% qui correspondait au taux applicable sous l'ancienne législation.

⁵⁰Jean THILMANY, Fiscalité directe « Impôt des sociétés » UCL 2020-2021, p 28.

⁵¹ Jean THILMANY, Fiscalité directe « Impôt des sociétés » UCL 2020-2021, p 28.

⁵² FRANCOIS COUTUREA et OLIVIER EVRARD « Fiscalité et Mobilité :ISOC, IPP, TVA » Edition Anthémis, pp 137-138

⁵³ Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, M.B, 29 décembre 2017, modifiant l'article 66 CIR 92.

Un choix s’offrait donc au contribuable : soit il appliquait la nouvelle formule basée sur l’émission CO₂ s’elle s’avérait favorable, soit il conservait la déductibilité de 75%. Le minimum de 75% s’appliquait également aux frais de carburant si le choix portait sur l’ancienne législation.

- c. La loi du 25 novembre 2021 : nouvelles règles fiscales de déductibilité des voitures de société

Il est d’abord important de rappeler ici la circulaire du 15 juillet 2014 qui donnait des avantages extrêmement intéressants au niveau de la déductibilité des frais de voiture. En effet, la déduction des frais de voiture de société portant sur l’utilisation privée n’était pas limitée. Bref, la circulaire était une véritable révolution qui a eu pour effet d’augmenter la déductibilité fiscale dans le chef de l’employeur/société.

Afin de rendre le parc automobile belge plus respectueux de l’environnement et de respecter les objectifs climatiques, la loi du 25 novembre 2015 organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité est venue introduire de nouvelles limites à la déductibilité fiscale des frais relatifs aux voitures de société. Ceci étant, la circulaire du 15 juillet 2014 n’est plus d’application.

1.1.2 Régime de déductibilité jusque fin 2019 (EI 2020)

La déduction des frais professionnels portant sur l’utilisation des voitures de société était fonction de l’émission CO₂ du moteur. Le pourcentage de déductibilité était déterminé en fonction des données contenues dans le tableau suivant⁵⁴ :

Tableau n° 11 : Taux d’émission de CO₂ (en grammes de CO₂ par km) jusque fin 2019 ;

Moteur diesel Emission de CO₂ en g/km	Moteur essence Emission de CO₂ en g/km	Pourcentage de déductibilité
60 maximum	60 maximum	100%
61 à 105	61 à 105	90%
106 à 115	106 à 125	80%
116 à 145	126 à 155	75%
146 à 170	156 à 180	70%
171 à 195	181 à 205	60%
+ de 195	+ de 205	50%
Voiture électrique à 100%		120%
LPG ⁵⁵		75%

⁵⁴ Art. 198 bis, CIR 92

⁵⁵ Art. 66 §1^{er}, CIR 92

Il est important de signaler que la circulaire du 15 juillet 2014 (annexe 5) est venue améliorer les taux de déductibilité susmentionnés.

Un exemple pour illustrer l'importance de cette amélioration :

Soit une voiture de société (25% privé) dont l'ATN, les frais de carburant et d'autres frais sont respectivement de 2.530,30, 5.000 et 15.668,30

- *Les frais de voiture de 20.668, dont 5000 pour le carburant et 15.668,3 pour autres frais ;*
- *La limitation de déductibilité suivant CO₂ est de 80% (voiture essence 120 gr/km) ;*
- *Les frais de voiture qui échappent à la limitation de déduction représentent 25% (privé) ;*
- *Les frais de voiture sujets à la limitation représentent 75% (professionnel)*

Les frais de voiture auxquels il convenait d'appliquer la limitation de déduction se montaient donc à 75% des frais de carburant et autres frais de voiture comme suit :

- *Carburant : $5000 \times 75\% = 3500$, DNA = $3.500 \times 25\% = 875$ au lieu de 1.250 ($5.000 \times 25\%$)*
- *Autres frais : $15.668,30 \times 75\% = 11.751,23$, DNA = $11.751,23 \times 20\% = 2.350,25$ au lieu de 3.133,66 ($15.668,3 \times 20\%$)*

Pour le carburant, la déductibilité passe de 75% à 82.5%

Pour les autres frais, la déductibilité passe de 80% à 85%

Observation : Ce n'est plus le cas aujourd'hui

1.1.3 Le régime de déductibilité à partir de 2021

Depuis l'EI 2021, la formule de déductibilité applicable aussi bien à l'IPP qu'à l'ISOC a été maintenue comme telle. Mais la réglementation en matière de déductibilité des voitures de société a connu d'importants changements. Ainsi les frais professionnels relatifs à l'utilisation des voitures de société ne sont plus déductibles que dans une limite définie selon la formule suivante⁵⁶ :

Pourcentage déductible = 120% - (0,5% x coefficient de carburant x nombre de grammes d'émission de CO₂/km)
--

⁵⁶ Art. 66, §1^{er}, CIR 92

Contrairement aux exercices d'imposition (EI) 2019 et 2020, le pourcentage de déduction en 2021 est limité au maximum à 100% . Ce faisant, la déductibilité des frais liés à une voiture électrique émettant 0 g/km est limitée à 100% et non plus fixée à 120% comme avant.

Les minima et maxima à prendre en compte sont les suivants :

- Émission de CO2 inférieure à 200 g/km : minimum 50% et maximum 100% ;
- Émissions de CO2 supérieures à 200 g/km : franchise de 40% maximum.

Des précisions⁵⁷ s'avèrent importantes pour comprendre davantage les changements applicables depuis le 1^{er} janvier 2021. Il s'agit des coefficients de carburant à utiliser repris ci-après :

- 1 pour les voitures diesel ;
- 0,95 pour les voitures essence, LPG ou hybrides ;
- 0,90 pour les véhicules au gaz naturel (CNG).

Concernant les frais liés au carburant et au financement

- Les frais de carburant : le pourcentage ainsi obtenu s'applique aux frais de carburant ;
- Les frais de financement : ils restent déductibles à 100%.

Pour mieux comprendre l'objectif du législateur par rapport à la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés pour 2020⁵⁸ et par rapport aux changements du 1^{er} janvier 2021, supposons une voiture acquise en 2018⁵⁹ :

- Une voiture propulsée par un moteur diesel qui émet 98 gr de CO2/km, la déductibilité est de $120 - (0,5 \times 1 \times 98) = 71\%$, contre une déductibilité de 90% avant modification ;
- Une voiture propulsée par un moteur à essence qui émet 112 gr de CO2/km, la déductibilité est de $120 - (0,5 \times 0,95 \times 112) = 65\%$, contre une déductibilité de 80% avant modification ;
- Une voiture propulsée par un moteur à essence qui émet 175 g de CO2/km, la déductibilité est de $120 - (0,5 \times 0,95 \times 175) = 37\%$, mais le minimum est de 50% pour les voitures émettant moins de 200 g de CO2/km, contre une déductibilité de 60% avant modification ;

⁵⁷ ASTUCES & CONSEILS/GUIDE DE REFERENCE « Le grand guide des impôts » INDICATOR LARCIER 2021, p 244

⁵⁸ L'article 7 renseigne sur les hybrides rechargeables qui peuvent bénéficier de la formule de calcul sans multiplicateur pour la déductibilité. Quant à l'article 11, il fournit des informations sur la formule de calcul pour les véhicules achetés depuis le 1^{er} janvier 2018 et ceux qui ont été achetés avant cette date.

⁵⁹ Tableau 11 applicable avant la modification.

- Une voiture propulsée par un moteur thermique qui émet 201 g de CO₂/km, la déductibilité pour un moteur de plus de 200 g de CO₂/km est d'office de 40%, contre une déductibilité avant modification de 50% ;

1.1.4 Les frais de voiture et la déduction fiscale

L'utilisation d'une voiture de société engendre des frais qui sont pris en charge par l'employeur.

Depuis le 1^{er} janvier 2021, le taux de déductibilité établi va s'appliquer :

- ✓ Aux charges d'amortissement ;
- ✓ Aux frais de location/leasing ;
- ✓ Aux frais d'assurance ;
- ✓ Aux taxes de circulation et de mise en circulation ;
- ✓ À la TVA non déductible ;
- ✓ Aux frais de parking, de péage et de garage ;
- ✓ Aux frais d'entretien et de réparation ;
- ✓ Aux frais de dépannage ;
- ✓ À la moins-value réalisée en cas de cession de la voiture.

En comparant les données consignées dans le tableau 11 ci-avant et les taux de déductibilité à partir de 2021, il est manifeste que la nouvelle réglementation a comme objectif de diminuer le taux de déductibilité.

1.2 La dépense non admise (DNA) liée à l'ATN

1.2.1 Le principe d'une dépense non admise

Les charges supportées par la société sont entièrement enregistrées conformément aux règles usuelles de la comptabilité en partie double et ce, dans le respect du Plan Comptable Minimum Normalisé (PCMN). En conséquence, ces charges viennent baisser le bénéfice de l'exercice. Parmi ces charges, il y en a qui ne constituent pas des frais professionnels au sens des articles 49 et s. et 195 et s. du CIR 92⁶⁰. Ceci étant, elles sont fiscalement rejetées et sont réintégrées dans le bénéfice comptable en vue d'obtenir le résultat fiscal. Les charges qui sont totalement ou partiellement non déductibles sont appelées des DNA. Ces dernières font partie intégrante des trois éléments qui composent le bénéfice de la société (les bénéfices mis en réserve + les dividendes distribués + les dépenses non admises en déduction et réintégrées dans les bénéfices)⁶¹, lesquels éléments constituent la première opération de la base imposable à l'impôt des sociétés.

⁶⁰ Jean THILMANY , Fiscalité directe « l'impôt des sociétés, partie générale » UCL 2020-2021, p 28

⁶¹ Jean THILMANY , Fiscalité directe « l'impôt des sociétés, partie générale » UCL 2020-2021 , p 19

Dans le cadre de ce travail, il est essentiellement question de DNA sur les frais de voiture de société. A côté de ces frais qui engendrent des DNA classiques, il y a une DNA qui dépend du montant de l'ATN résultant de l'utilisation à des fins privées d'une voiture de société. Cette DNA est visée par le CIR 92 en son article 198, §1^{er}, 9° et 9°bis.

1.2.2 Le calcul de la DNA

Dans la formule de l'ATN, il y a une quotité de 6/7 imposable dans le chef du bénéficiaire. La question est de savoir à quoi va servir la part de 1/7 restante. Celle-ci va en principe être imposable dans le chef de l'attributaire de l'ATN en DNA. Pour le calcul de la quote-part correspondant à 1/7 à mettre à charge de l'employeur, on serait tenté de remplacer 6/7 par 1/7 dans la formule de l'ATN. Mais le législateur a choisi de reprendre le montant de l'ATN calculé à l'IPP multiplié par 17% ou 40%. Le montant qu'il faut alors tenir compte en DNA sera trouvé selon la formule suivante : Frais de voiture à concurrence d'une quotité de l'ATN = ATN x 17% ou 40%. Alors quand faut-il prendre 17% ou 40% ? La réponse est dans le point qui suit.

1.2.3 La DNA et les dispositions applicables depuis le 1^{er} janvier 2017

Depuis le 1^{er} janvier 2017, une société qui met une voiture de société à la disposition d'un employé à titre gratuit doit ajouter aux dépenses non admises un montant égal à :

- 40% de l'ATN s'il s'agit de la mise à disposition avec mise à disposition de carburant ;
- 17% de l'ATN s'il s'agit de la mise à disposition sans mise à disposition de carburant.

Au niveau de l'intervention du bénéficiaire, la législation applicable depuis le 1^{er} janvier 2017 a apporté des modifications importantes dans le calcul de la DNA en lien avec l'ATN. En effet, toute intervention du bénéficiaire aussi bien dans les frais du carburant que dans les autres frais ne peut plus être déduite lors du calcul des DNA⁶². Concernant l'ATN imposable dans le chef du bénéficiaire, l'intervention reste bien déductible du montant de l'ATN.

Exemple illustratif : Soit un ATN de 3.500 € pour 3 cas sont possibles :

- Pas d'intervention ;
- Une intervention partielle de 100 € par mois ;
- Une intervention pour le montant total de l'ATN.

Le détail de ces trois cas dans le tableau ci-dessous :

⁶² Art. 198, §1^{er}, 9° et 9°bis CIR 92

Tableau 12 : DNA par rapport à l'ATN avant janvier 2017 et depuis janvier 2017

ATN=3500 €	Avant le 1 ^{er} janvier 2017		Depuis le 1 ^{er} janvier 2017		
	ATN	DNA 17%	ATN	DNA 17%	DNA 40%
Pas d'intervention	3500 €	595 €	3500 €	595 €	1400 €
Intervention partielle de 150 €/mois	1700 €	289 €	1700 €	595 €	1400 €
Intervention du montant de l'ATN	0 €	0 €	0 €	595 €	1400 €

Détail des calculs

Résolution avant 2017 (ancien régime)

- a. Sans intervention de l'employé dans l'ATN

L'ATN est de 3.500 € et la DNA est de $3.500 \text{ €} \times 17\% = 595 \text{ €}$

- b. Avec intervention de l'employé à raison de 150 €/mois

L'ATN est de $3.500 \text{ €} - (150 \times 12 = 1.800 \text{ €}) = 1.700 \text{ €}$ (l'ATN est réduit de l'intervention de l'employé)

La DNA est de $1.700 \text{ €} \times 17\% = 289 \text{ €}$

Résolution après 2017 (nouveau régime)

1. Sans intervention de l'employé dans l'ATN, avec intervention de celui-ci dans les frais de carburant

L'ATN = 3.500 € et la DNA = $3.500 \text{ €} \times 17\% = 595 \text{ €}$

2. Sans intervention de l'employé dans l'ATN, avec mise à disposition de la carte carburant par l'employeur

L'ATN = 3.500 € et la DNA = $3.500 \text{ €} \times 40\% = 1.400 \text{ €}$.

3. Avec intervention de l'employé dans l'ATN à raison de 150 €/mois, avec mise à disposition de carburant.

L'ATN = $3.500 \text{ €} - (150 \times 12 = 1.800 \text{ €}) = 1.700 \text{ €}$ et la DNA = $3.500 \text{ €} \times 40\% = 1.400 \text{ €}$.

Observation : Il est manifeste que le législateur met tout en œuvre pour taxer davantage la société attributaire de l'ATN. En effet, que le bénéficiaire intervienne ou pas dans l'ATN, le montant sur lequel il faut calculer la DNA demeure inchangé, signe que le législateur cherche à augmenter davantage l'impôt des sociétés.

1.2.4 Les DNA et le taux de déduction sur les voitures de société

Ci-avant, il a été question d'analyser la déductibilité des frais de voiture avant l'EI 2020 et un tableau récapitulatif (Tableau 11) a été dressé pour montrer les différentes situations liées aux émissions CO₂. Le même tableau est repris avec une colonne du pourcentage à retenir sur les frais pour déterminer le montant des DNA. Cette situation se résume dans le tableau ci-après :
Tableau 13 : Taux de déductibilité et taux de DNA avant l'EI de 2021.

Moteur diesel Emission de CO₂ en g/km	Moteur essence Emission de CO₂ en g/km	Pourcentage de déductibilité	Pourcentage du montant à ajouter aux DNA
60 maximum	60 maximum	100%	0%
61 à 105	61 à 105	90%	10%
106 à 115	106 à 125	80%	20%
116 à 145	126 à 155	75%	25%
146 à 170	156 à 180	70%	30%
171 à 195	181 à 205	60%	40%
+ de 195	+ de 205	50%	50%
Voiture électrique à 100%		120%	
LPG ⁶³		75%	25%

Il faut bien noter que :

- Les frais de carburant étaient déductibles à 75% ;
- Les frais de financement étaient déductibles à 100% ;
- Les frais des véhicules électriques étaient déductibles à 120%, à l'exception des frais électriques qui n'étaient déductibles qu'à 75% pour la simple raison qu'ils étaient considérés comme des frais de carburant.

Depuis l'EI 2021, la déduction dépend toujours du taux d'émission de CO₂ et du type de carburant à la différence qu'elle est appliquée à chaque voiture sans se servir des tranches consignées dans le tableau ci-dessus. Ceci étant, chaque voiture a un taux de déduction qui lui est propre. Ci-après la formule à retenir selon le type de carburant :

- Voitures dont les émissions de CO₂ sont supérieures à 200 gr par km : **40%** ;
- Diesel : **120% - (0,5% x 1 x émission CO₂ en gr par km)** ;
- Gaz (voitures < 12 CV) : **120% - (0,5% x 0.90 x émission CO₂ en gr par km)** ;
- Essence, LPG, électriques : **120% - (0,5 x 0,95 x émission CO₂ en gr par km).**

⁶³ Art. 66 §1^{er}, CIR 92

Exemple récapitulatif :

Une voiture acquise à l'état neuf le 02/01/2020 est mise à la disposition d'un employé le même jour, avec carte carburant. La part professionnelle est de 75%. La facture d'achat se présente comme suit :

Prix de la voiture	: 40.000 €
Remise 10%	: 4.000 €
Sous-total	: 36.000 €
TVA 21%	: 7.560 €
(36.000 x 21 = 7560 €)	
Total à payer	: 43.560 €
(36.000 € + 7.560 € = 43.560 €)	

Le taux d'émission de CO2 de la voiture est de 120 gr/km.

La valeur catalogue est de :

40.000 € + 7.560 € = 47.560 €

Compte tenu de cette valeur catalogue, l'ATN est de 2530,30 €.

Les frais de la voiture sont repris dans le tableau ci-dessus :

Tableau 14 : Les frais liés à l'utilisation de la voiture

Frais d'utilisation	Montants hors TVA
Carburant	5.000 €
Entretien, réparation	6.000 €
Assurance	2.000 €
TVA ND/Frais de voiture	2.310 €
Intérêts de financement	1.800 €

Les DNA pour 2021 :

- La déductibilité est de : $120\% - (0,5\% \times 0,95 \times 120) = 63\%$;
- Les résultats sont consignés dans le tableau ci-dessous :

Tableau 15 : Les frais et les DNA y relatives.

Frais	Montant	Taux DNA	DNA	Taux prof	DNA corrigée ⁶⁴
Amortissements(39.780 x 20%)	7.956,00 €	37%	2.943,72 €	X 75%	2.207,80 €
Entretien, réparation	6.000,00 €	37%	2.220,00 €	X 75%	1.665,00 €
Assurance	2.000,00 €	37%	740,00 €	X 75%	555,00 €
TVA ND/frais de voiture	2.310,00 €	37%	854,70 €	X 75%	641,03 €
Carburant	5.000,00 €	37%	1.850,00 €	X 75%	1.387,50 €
Sous-total	23.266,00 €	37%	8.608,42 € (a)	X 75%	6.456,33 €
ATN	2.530,30 €	40%	1.012,12 € (b)		1.012,12 €
Intérêts de financement	1.800,00 €	0%	0,00 € (c)		0,00 €
TOTAL			9.620,54 € (a) + (b) + (c)		7.468,45 €

Les DNA à reprendre au code 1205 sont de 6.456,33 et non de 8.608,42.

La société doit ajouter 1.012,12 représentant 40% de l'ATN à ses DNA (code 1206).

Grâce à la tolérance administrative, le taux des DNA passe de 37% à 27,75%, ce qui constitue un avantage pour la société⁶⁵.

2. Traitement social

La voiture de société n'est pas soumise aux cotisations de sécurité sociale ordinaires. On parle plutôt d'une cotisation CO2 à charge des sociétés résultant de l'usage privé d'une voiture de société mise à la disposition d'un employé par son employeur (art. 38, §3quater L.29.06.1981, tel que modifié par la loi du 20.07.2015). Par contre, cette cotisation n'est pas due au cas où la voiture de société est mise à la disposition d'un dirigeant d'entreprise soumis au statut social des travailleurs indépendants.

2.1 Le calcul de la cotisation CO2

Les éléments à prendre en compte:

- Le taux d'émission CO2 de la voiture ;
- Le carburant utilisé ;
- Le coefficient d'indexation.

⁶⁴ La méthode de calcul retenue est la méthode théorique qui est l'une des méthodes prescrites par l'administration fiscale

⁶⁵ Circ. N° Ci.RH.243/633.725(< AGFisc n° 30/2014) du 15 juillet 2014

Tableau 16 : Le calcul des cotisations CO2 mensuelles sur une période de trois ans

Carburant	Formule	Coefficient d'indexation		
		2020	2021	2022
Diesel	$((\text{taux CO}_2 \times 9) - 600) / 12$	X 1,3078	X 1,3222	X 1,3525
Essence	$((\text{taux CO}_2 \times 9) - 768) / 12$	X 1,3078	X 1,3222	X 1,3525
LPG	$((\text{taux CO}_2 \times 9) - 990) / 12$	X 1,3078	X 1,3222	X 1,3525

Exemples illustratifs

- Une voiture diesel émettant 147 gr de CO₂/km, la cotisation CO₂ mensuelle en 2021 est : $((147 \times 9) - 600) / 12 \times 1,3222 = 79,65 \text{ €}$
- Une voiture essence émettant 112 gr de CO₂/km, la cotisation CO₂ mensuelle en 2021 est : $((112 \times 9) - 768) / 12 \times 1,3222 = 26,44 \text{ €}$

2.2 Le pécule de vacances et la prime de fin d'année

Dans le cas d'un ATN issu de l'utilisation à des fins privées de la voiture de société, il n'y a aucun impact sur le pécule de vacances et la prime de fin d'année.

2.3 La déductibilité de la cotisation CO₂

En ce qui concerne l'impôt des sociétés, la cotisation de solidarité peut être considérée comme une charge sociale légalement due et être, par conséquent, intégralement déduite.⁶⁶

⁶⁶ NATHALIE WELLEMANS, Les rémunérations alternatives, édition ANTHEMIS 2020, p 633

3. Evolution de la déductibilité et de la cotisation CO2 des voitures à moteur thermique

Depuis 2017, la législation belge a connu beaucoup de changements qui ont eu comme conséquences, entre autres, la diminution de la déductibilité des voitures de société, surtout celles à émissions non nulles. A cela s'ajoute l'augmentation de la cotisation CO2.

La loi du 25 novembre 2021 organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité est venue durcir les règles concernant la déduction des frais pour les voitures utilisées à titre privé et pour lesquelles l'utilisateur est imposé sur un ATN. Comme le montre les tableaux ci-dessous, cette loi diminue progressivement la déductibilité et coupe court dans le même temps aux avantages extrêmement importants dans le chef de l'employeur⁶⁷.

Tableau 17 : Evolution de la déductibilité et de la cotisation CO2⁶⁸

Evolution de la déductibilité (+ frais) et de la cotisation CO₂ des voitures à émissions non-nulles (non-ZE) commandés dans le régime de sortie (du 1/1/2023 au 31/12/2025)

DÉDUCTIBILITÉ	2021	2022	JUSQU'AU 1/7/2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031
MAXIMALE	-	-	100%	100%	75%	50%	25%	0%	0%	0%	0%
MINIMALE	-	-	50% (*)	50% (*)	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%

COTISATION CO ₂ (*)	2021	2022	JUSQU'AU 1/7/2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031
COTISATION X FACTEUR	-	-	x2,25	x2,25	x2,75	x4,00	x5,50	x5,50	x5,50	x5,50	x5,50
COTISATION MINIMALE (**)	-	-	20,83€ x 2,25	20,83€ x 2,25	23,41€ x 2,75	25,99€ x 4,00	28,57€ x 5,50	31,15€ x 5,50	31,15€ x 5,50	31,15€ x 5,50	31,15€ x 5,50

(*) 40% POUR LES VOITURES ÉMETTANT AU MOINS 200 G DE CO₂/KM
(**) MONTANT MENSUEL NON INDEXÉ

⁶⁷ Art. 66, §3, 3°. Modification apportée par loi du 15 novembre 2021

⁶⁸ [La "fiscalité 2026" sur les voitures de société votée à la Chambre, voici tout ce qu'il y a à savoir ! - FLEET](#), consulté le 04/01/2022.

Tableau 18 : Evolution de la déductibilité et de la cotisation CO2⁶⁹

Evolution de la déductibilité (+ frais) et de la cotisation CO₂ des voitures à émissions non-nulles (non-ZE) commandés à partir du 1/1/2026

DÉDUCTIBILITÉ	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031
	-	-	-	-	-	0%	0%	0%	0%	0%	0%

COTISATION CO ₂ (*)	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031
COTISATION X FACTEUR	-	-	-	-	-	x4,00	x5,50	x5,50	x5,50	x5,50	x5,50
COTISATION MINIMALE (**)	-	-	-	-	-	25,99€ x 5,50	28,57€ x 5,50	31,15€ x 5,50	31,15€ x 5,50	31,15€ x 5,50	31,15€ x 5,50
(*) MONTANT MENSUEL NON INDEXÉ											

Observation : Le régime de sortie concerne les voitures avec émissions de CO2 commandées entre le 1^{er} juillet 2023 et le 31 décembre 2025. Pour ces véhicules, la formule de déductibilité est maintenue. Toutefois, les limites de 40% pour les voitures émettant plus de 200 gr de CO2 et de 50% pour les voitures émettant moins de 200 gr de CO2 sont supprimées à partir de 2025. A partir de 2025, la déductibilité maximale est fixée à 75%. Elle passe ensuite à 50% pour l'année 2027, puis à 25% pour l'année 2027. A partir de 2028, le taux de déductibilité des frais professionnels est fixé à 0%.

Pour ces voitures, le calcul de la cotisation CO2 se base toujours sur la formule actuelle. Mais à partir du 1^{er} juillet 2023, le montant minimal sera multiplié par un facteur de 2.25. Ce facteur va monter jusqu'à atteindre 5.5 en 2027. A partir de 2025, le montant minimal va augmenter progressivement pour atteindre 31,15 € en 2028.

Les voitures à émissions non nulles commandées à partir du 1^{er} janvier 2026 ne seront plus déductibles et le montant minimal de la cotisation CO2 passe de 25,99 € à 31,15 € en 2028 et ne change pas jusqu'en 2031. Le facteur est fixé à 5,5 à partir de 2026.

⁶⁹ [La "fiscalité 2026" sur les voitures de société votée à la Chambre, voici tout ce qu'il y a à savoir ! - FLEET](#), consulté le 04/01/2022.

B. CAS DES VOITURES ELECTRIQUES ET HYBRIDES

Les formules déjà vues pour calculer l'ATN, le pourcentage CO2 et le taux de déductibilité s'appliquent également aux voitures électriques, voitures hybrides et voitures dites faux hybrides. Le facteur qui change est la quantité d'émission CO2. Les articles 36 et 66 du CIR 1992 sont aussi valables pour ces cas.

1. Voitures électriques

1.1 La détermination de l'ATN

Concernant les voitures électriques dont l'émission CO2 est 0 g/km, le pourcentage minimal de 4% s'applique.

Exemple illustratif : un employé est engagé dans une société depuis le 13 août 2019 et dispose d'une voiture de société à partir du même jour. Ci-dessous les informations sur la voiture :

- Prix de la voiture à l'état neuf : 40.000 €
- Remise : 10%
- Immatriculation : 05 juillet 2019
- Emission CO2 : 0 g/km

Il s'agit de calculer l'ATN portant sur l'EI 2022.

Etant donné que le pourcentage à utiliser est de 4%, l'ATN est de :

$47.560 \text{ € (Valeur catalogue)} \times 94\% \times 181/365 \times 6/7 \times 4\% = 760,09 \text{ €}$

$47.560 \text{ € (Valeur catalogue)} \times 88\% \times 184/365 \times 6/7 \times 4\% = 723,37 \text{ €}$

L'ATN pour l'EI 2022 = 760,09 € + 723,37 € = 1483,46 €.

1.2 Le traitement fiscal et social dans le chef de l'employeur

La démarche est la même que pour les voitures traditionnelles. Mais deux éléments méritent une attention particulière. Il s'agit de la déductibilité et de la cotisation CO2.

1.2.1 La déductibilité

Jusqu'aujourd'hui la déductibilité fiscale des voitures dites zéro émission est de 100%. Mais la loi du 25 novembre 2021 a apporté des changements qui montrent que cette déductibilité va diminuer progressivement comme le montre le tableau ci-dessous.

1.2.1.1 L'évolution de la déductibilité

Tableau 19 : Evolution de la déductibilité et de la cotisation CO2 pour voitures zéro émission⁷⁰

Evolution de la déductibilité (+ frais) et de la cotisation CO₂ des voitures « zéro émission » (ZE) dans le temps

DÉDUCTIBILITÉ	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031
ZE COMMANDÉE AVANT 2027	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
ZE COMMANDÉE EN 2027	-	-	-	-	-	-	95%	95%	95%	95%	95%
ZE COMMANDÉE EN 2028	-	-	-	-	-	-	-	90%	90%	90%	90%
ZE COMMANDÉE EN 2029	-	-	-	-	-	-	-	-	82,5%	82,5%	82,5%
ZE COMMANDÉE EN 2030	-	-	-	-	-	-	-	-	-	75%	75%
ZE COMMANDÉE À PARTIR DU 1/1/2031	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	67,5%

COTISATION CO ₂ (*)	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031
ZE COMMANDÉE AVANT LE 1/7/2023	20,83€	20,83€	20,83€	20,83€	20,83€	20,83€	20,83€	20,83€	20,83€	20,83€	20,83€
ZE COMMANDÉE À PARTIR DU 1/7/2023	-	-	20,83€	20,83€	23,41€	25,99€	28,57€	31,15€	31,15€	31,15€	31,15€

(*) MONTANT MENSUEL NON INDEXÉ

1.3 Le traitement fiscal et social dans le chef de l'employé

C'est la même démarche que dans le cas d'une voiture traditionnelle. Malgré le taux faible du pourcentage CO2 de la voiture électrique (4%), le coût élevé de la voiture de société peut générer un ATN important imposable dans le chef du bénéficiaire. Le coût fiscal dépendra essentiellement de la valeur catalogue de la voiture.

⁷⁰ [La "fiscalité 2026" sur les voitures de société votée à la Chambre, voici tout ce qu'il y a à savoir ! - FLEET](#)

2. Voitures hybrides

La démarche pour calculer l'ATN reste inchangée. Il faut surtout distinguer deux types :

- Hybrides auto rechargeables (vraies hybrides);
- Hybrides plug in (fausses hybrides)⁷¹: sont les véhicules hybrides rechargeables équipés d'une batterie électrique avec une capacité énergétique de moins de 0,5 kWh par 100 kg de poids du véhicule. Par ailleurs, les véhicules hybrides dont les émissions officielles dépassent 50g/km sont toujours considérés comme des « fausses hybrides », même lorsque la capacité de leur batterie est suffisamment importante (art. 36, §2, al. 9 CIR)

A propos des voitures hybrides qui combinent un moteur à essence ou diesel et un moteur électrique, le calcul de l'ATN s'effectue en principe en tenant compte du coefficient de CO2 du moteur à essence ou diesel. Quant aux voitures dites fausses hybrides, ce sont des voitures dotées d'une batterie électrique dont la capacité énergétique est insuffisante. Autrement dit, des voitures dont les émissions de CO2 (norme NEDC 2.0) sont supérieures à 50 gr/km et/ou dont le ratio énergétique est inférieur à 0,5 kWh/100 kg⁷².

L'une des composantes de la formule relative au pourcentage de déductibilité est le nombre de grammes d'émission de CO2/km. Les précisions suivantes sont donc d'une importance capitale dans la détermination des émissions CO2 d'une fausse hybride :

- Une fausse hybride ou un hybride plug-in (rechargeable) est équipée à la fois d'un moteur thermique et d'une batterie électrique qui peut être rechargée via une source d'énergie externe au véhicule ;
- Une fausse hybride est équipée soit d'une batterie électrique d'une capacité énergétique de moins de 0,5 kWh par 100 kg du poids de la voiture, soit émet plus de 50 gr de CO2 par kilomètre ;
- Par hybride rechargeable, on entend le véhicule visé à l'article 65 du CIR 92 qui est équipé tant d'un moteur à explosion que d'une batterie électrique qui peut être chargée lorsqu'elle est raccordée à une source d'énergie externe au véhicule.

⁷¹ Le grand guide des impôts 2021, ASTUCES & CONSEILS / GUIDE DE REFERENCE, INDICATOR LARCIER, p331

⁷² [ATN pour les voitures de société en 2021: il va peser plus sur votre portefeuille! | Touring](#), consulté le 10/01/2022

- Par véhicule équivalent⁷³, on entend le véhicule qui, sur la base du certificat européen de conformité, est catégorisé sous :
 - La même marque ;
 - Le même modèle ;
 - Le même type de carrosserie ; et
 - Dont le rapport de sa puissance par rapport à celle du véhicule hybride, toutes les deux exprimées en kWh, est le plus proche de 1, à condition qu'il soit compris entre 0,75 et 1,25

Concernant les hybrides plug-in (rechargeables), pour pouvoir bénéficier d'une déductibilité avantageuse, il faut impérativement respecter les deux conditions ci-après :

- Les émissions CO2 ne doivent pas dépasser 50 gr de CO2 par km ;
- La capacité énergétique de la batterie doit être supérieure à 0,5 kWh par 100 kg du véhicule.

Si les conditions susmentionnées ne sont pas simultanément remplies, l'émission CO2 utilisée dans le calcul de l'ATN et de la déductibilité est celle du véhicule équivalent propulsé par un moteur exclusivement thermique. Si aucun modèle classique équivalent n'existe, l'émission CO2 est multipliée par 2,5. Il faut noter que l'administration met régulièrement à jour la liste⁷⁴ des fausses hybrides et des non-hybrides correspondantes.

Exemples illustratifs :

- Une voiture propulsée par un moteur thermique et dotée d'une batterie rechargeable au ratio supérieur à 0,5 kWh/100 kg émettant 55 g de CO2/km, la déductibilité est de $120 - (0,5 \times 0,95 \times 112) = 66,8\%$, contre une déductibilité de 100% avant modification. Ici, il faut utiliser les émissions CO2 du moteur thermique équivalent, c'est-à-dire 112 g de CO2/km parce que le taux de CO2 minimal autorisé est dépassé ;
- Une voiture propulsée par un moteur thermique et dotée d'une batterie rechargeable au ratio inférieur à 0,5 kWh/100 kg émettant 40 g de CO2/km, la déductibilité est de $120 - (0,5 \times 0,95 \times 112) = 66,8\%$, contre une déductibilité de 100% avant modification. Ici, il faut utiliser les émissions CO2 du moteur thermique équivalent, c'est-à-dire 112 g de CO2/km parce que le ratio est sous les 0,5 kWh/100 kg ;

⁷³ Le grand guide des impôts, ASTUCES & CONSEILS / GUIDE DE REFERENCE, INDICATOR LARCIER 2021, p 331

⁷⁴ [Faux hybrides | SPF Finances \(belgium.be\)](https://www.fauxhybrides.be/) consulté le 12/01/2022

- Si pour le cas précédent, on ne trouve pas d'équivalent thermique, les émissions CO2 de 40 g/km sont multipliées par 2,5, soit 100 g/km. La déductibilité est alors de $120 - (0,5 \times 0,95 \times 100) = 72,5\%$;
- Une voiture propulsée par un moteur thermique et dotée d'une batterie rechargeable au ratio supérieur à 0,5 kWh/100 kg émettant 36 g de CO2/km, la déductibilité est de $120 - (0,5 \times 0,95 \times 36) = 102,9\%$. Etant donné que le taux de déductibilité ne peut pas dépasser 100%, il est donc de 100% au lieu de 102,9%. La déductibilité avant modification était de 100% ;

Observation : Depuis l'EI 2021, les faux hybrides sont plus lourdement taxés. En effet, le calcul de l'ATN et du pourcentage déductible portant sur ces voitures ne tiennent plus compte des émissions officielles, mais plutôt celles du véhicule équivalent, c'est-à-dire le véhicule propulsé par un moteur utilisant exclusivement le même carburant. Les exemples ci-dessus prouvent suffisamment que l'administration a entamé la chasse aux faux hybrides.

Tant pour les voitures électriques que pour les faux hybrides, l'objectif global est de diminuer le taux de déductibilité. Même si dans un court terme, les voitures électriques vont bénéficier d'une déductibilité attrayante, la loi du 25 novembre 2021 sur le verdissement fiscal et social de la mobilité prévoit que les taux de déductibilité dépendront de l'année de commande de la voiture sans émissions de CO2 de manière à ce que ces taux diminuent avec le temps. Ainsi, les voitures électriques achetées avant 2027 continueront à bénéficier d'un taux de déductibilité de 100% tout au long de leur cycle de vie, tandis que celles achetées à partir du 1^{er} janvier 2027, le taux de déductibilité va progressivement baisser pour atteindre 67,5% en 2031.

Concernant les voitures de société hybrides acquises à partir du 1^{er} janvier 2023, la déduction fiscale des frais d'essence ou de diesel sera limitée à 50%, une façon de décourager les voitures hybrides. A partir du 1^{er} janvier 2026, la déductibilité fiscale sera supprimée.

La même loi prévoit également que la cotisation CO2 minimale concernant les voitures électriques est fixée à 20,83 pour celles commandées avant le 1^{er} juillet 2023. Celles commandées à partir du 1^{er} juillet 2023, le montant minimal est fixé à 20,83 en 2023 et va être réduit progressivement pour atteindre 31,15 en 2028.

C. CAS DU TRANSPORT COLLECTIF ORGANISÉ (TCO)

Selon l'article 38, §1^{er}, al. 1, 9°, b du CIR 92, le transport collectif organisé (TCO) peut être considéré comme un avantage social exonéré à concurrence d'un montant maximum égal au prix de l'abonnement de train en première classe pour la distance parcourue en transport collectif.

1. Cas de figure

1.1 Une voiture de société est mise à la disposition d'un employé-conducteur

Il s'agit d'un covoiturage organisé par l'employeur grâce à une voiture de société. Pour ce faire, l'employeur charge l'employé-conducteur de prendre un ou plusieurs collègues en covoiturage sur le trajet vers son lieu fixe de travail et les ramène chez eux lors du retour à son domicile.

Ce transport collectif organisé est soumis aux règles reprises ci-après :

Dans le chef de l'employé-conducteur, la voiture de société mise à sa disposition par l'employeur est un avantage social exonéré d'impôt si les conditions ci-après sont cumulativement remplies :

- L'employeur est tenu de fixer les règles et les modalités d'utilisation du transport collectif et surveiller son utilisation. En plus, les règles d'utilisation du transport collectif organisé doivent être mentionnées dans une convention collective ou dans des conventions individuelles écrites conclues entre l'employeur et chaque travailleur concerné par le transport susdit ;
- La part du trajet domicile-lieu de travail effectué par plusieurs personnes ensemble dans un seul et même voiture dans le trajet normal⁷⁵ de l'employé-conducteur doit être essentielle. Cela veut dire que la part du covoiturage dans le trajet total domicile-lieu de travail de l'employé-conducteur doit se chiffrer à au moins 80% ;

1.2 L'employé-passager dans une voiture de société

Bien avant, selon le FAQ 37, il a été mentionné que les règles et modalités d'utilisation du transport collectif sont fixées par convention collective ou par des conventions individuelles écrites. Dans le cas d'un transport collectif organisé, il est question d'un avantage social exonéré d'impôt dans le chef de l'employé-passager.

⁷⁵ Ici, il s'agit du trajet que l'employeur-conducteur parcourrait normalement s'il n'allait pas chercher ses collègues.

1.3 L'employé-conducteur utilise sa propre voiture

Le covoiturage est organisé par l'employeur avec utilisation de la voiture personnelle de l'employé-conducteur. Dans ce cas, les règles suivantes sont d'application :

- L'employeur est tenu de fixer les règles et les modalités d'utilisation du transport collectif et surveiller son utilisation par les travailleurs ;
- En plus, les règles d'utilisation du transport collectif organisé doivent être mentionnées dans une convention collective ou dans des conventions individuelles écrites conclues entre l'employeur et chaque travailleur concerné par le transport susdit ;
- La règle des 80% n'est, quant à elle, pas applicable.

Si les conditions susmentionnées sont remplies, aussi bien l'employé-conducteur que l'employé-passager bénéficient d'une exonération fiscale à raison d'un montant au maximum égal au prix d'un abonnement de train en première classe correspondant à la distance parcourue en TCO. L'intervention octroyée à l'employé-conducteur par l'employeur portant sur le déplacement domicile-lieu de travail qu'il effectue seul en voiture personnelle est exonérée d'impôt à raison d'un montant maximum de 410 € par an⁷⁶.

Concernant les déplacements qui dépassent le trajet normal, c'est-à-dire les détours que fait l'employé-conducteur pour aller chercher et reconduire ses collègues sont considérés comme des déplacements de service et non pas comme des déplacements domicile-lieu de travail. L'indemnité payée par l'employeur à l'employé-conducteur en raison du détour est considérée comme étant un remboursement non imposable des frais propres de l'employeur.

1.4 Les frais relatifs au transport organisé

Les frais faits ou supportés par un employeur qui organise le transport organisé des membres de son personnel entre leur domicile et leur lieu de travail sont déductibles à 100%.

⁷⁶ Montant indexé de l'EI 2021 (montant de base de 250 euros par an)

D. ANALYSE

En Belgique, la voiture de société est l'un des avantages que l'employeur peut proposer à ses employés. Il est alors intéressant d'en dégager les avantages et les inconvénients au regard des changements récents intervenus en cette matière.

Des avantages certains

En tant qu'employeur, donner une voiture de société à son employé est plus avantageux qu'augmenter sa rémunération brute d'une valeur équivalente. En fait, l'ATN en lien avec la voiture n'entre pas en compte dans le calcul du pécule de vacances et/ou de la prime de fin d'année.

En tant qu'employé, l'aspect économique de la voiture de société est bien évidemment la première chose qui l'intéresse. Cela lui permet d'éviter les coûts liés à la possession d'une voiture propre.

Des inconvénients à prendre en compte

Chez l'employeur, les frais liés à la voiture de société sont fiscalement déductibles. Néanmoins, cette déductibilité est limitée par le type de carburant et les émissions CO₂. Les informations consignées dans les tableaux 17, 18 et 19 prouvent que la déductibilité va progressivement baisser⁷⁷. Ainsi, la déductibilité va baisser jusqu' à 0% à partir de 2028 pour la voiture essence et diesel concernée par le régime de sortie, tandis que les frais liés à l'utilisation d'une voiture de société commandée à partir du 1^{er} janvier 2026 ne seront plus déductibles. Les voitures électriques seront aussi touchées car la déductibilité relative aux frais d'utilisation va progressivement baisser jusqu'à atteindre 67,5% en 2031.

Chez l'employé, l'ATN n'est pas socialement traité comme une augmentation de la rémunération brute et par conséquent il n'est pas pris en compte dans le calcul du pécule de vacances et de la prime de fin d'année. Au niveau fiscal, l'ATN est entre autres calculé sur base des émissions CO₂. Etant donné que l'émission CO₂ de référence est revue à la baisse chaque année, cette baisse se traduit généralement par une augmentation de l'ATN. Cette situation a été observée en 2021 où les voitures de société à émissions non nulles ont été lourdement taxées et la tendance va se poursuivre dans les années à venir.

⁷⁷ La loi du 25 novembre 2021 organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité.

CHAPITRE III : ALTERNATIVES A LA VOITURE DE SOCIETE

Depuis un certain temps, une voiture de société est fiscalement intéressante en Belgique. En revanche, les embouteillages sur les routes ne cessent d'augmenter et la société est de plus en plus sensible aux enjeux écologiques. A cela s'ajoute le manque à gagner fiscal qui s'observe chaque année avec l'augmentation des voitures de société⁷⁸. En effet, en 2016 le régime fiscal des voitures de société représentait un manque à gagner fiscal estimé à 2,3 milliards d'€⁷⁹. En 2015, une étude de BSI.BRUSSELS estimait qu'en Belgique il y'avait environ 550.000 voitures de société⁸⁰. Une enquête⁸¹ des chercheurs de l'ULB et de la VUB a révélé qu'en 2016, la Belgique comptait environ 650.000 voitures de société sur un parc automobile de 5,7 millions de voitures en circulation. La même enquête fait savoir que les voitures de société représentaient 11,5% du parc automobile total, mais parcouraient 23% de la distance totale parcourue par les voitures immatriculées en Belgique. En 2022, selon les chiffres du secrétariat social ACERTA⁸², le nombre de voitures de société a connu une augmentation de 26,1% en 5 ans, soit environ 820.000 voitures de société en 2021.

Face aux conséquences écologiques et économiques dues aux voitures, l'Etat belge tente de proposer les alternatives à la voiture de société en vue de réduire le nombre de voitures de société, de lutter contre la pollution et de réduire le manque à gagner fiscal. Les alternatives⁸³ dites durables connues en Belgique sont le budget mobilité, le vélo, l'abonnement social et l'abonnement. Ici, il est question de traiter du budget mobilité étant donné que ses options se retrouvent dans la plupart des autres alternatives. Par ailleurs, le budget mobilité est devenu non seulement un sujet d'actualité mais aussi un sujet qui attire l'attention de l'Etat belge. Par ailleurs, la loi du 25 novembre 2021 qui organise le verdissement fiscal et social de la mobilité y a apporté des changements applicables depuis le 1^{er} janvier 2022.

⁷⁸ [Les voitures de société : diagnostics et enjeux d'un régime fiscal \(openedition.org\)](#), pt 73, consulté le 15/11/2021

⁷⁹ [Ces 7 chiffres déroutants sur les voitures de société en Belgique | Home | 7sur7.be](#), consulté le 09/07/2022

⁸⁰ [L'épineuse question du nombre de voitures de société en Belgique - Brussels Studies Institute](#)

⁸¹ [Ces 7 chiffres déroutants sur les voitures de société en Belgique | Home | 7sur7.be](#), consulté le 09/07/2022

⁸² [La voiture de société plus populaire que jamais: +26% en 5 ans | L'Echo \(lecho.be\)](#), consulté le 08/07/2022

⁸³ [5 alternatives à la voiture de société | SD Worx](#), consulté le 25/03/2022

A. BUDGET MOBILITE

Le budget mobilité a été introduit en date du 1^{er} mars 2019⁸⁴ en tant qu'alternative à la voiture de société. Avant, il y avait un autre régime dénommé "Allocation de mobilité" qu'a introduit la loi du 30 mars 2018⁸⁵. Ce système a été combattu par un certain nombre de syndicats qui ont finalement saisi la cour constitutionnelle. Selon celle-ci, l'allocation de mobilité entraînait une inégalité de traitement en matière de rémunération parce qu'elle n'avantageait que ceux qui pouvaient en bénéficier.⁸⁶ La cour constitutionnelle s'est donc prononcée en faveur des syndicats. Ainsi, le budget mobilité est venu remplacer l'allocation de mobilité.

1. Généralité

Le budget mobilité est un budget annuel que l'employeur octroie à un travailleur comme alternative à la voiture de société dont il est bénéficiaire ou à laquelle il prétend. Les principes de base du budget mobilité sont fondés sur trois piliers suivants⁸⁷ :

- Pilier 1 : voiture de société respectueuse de l'environnement ;
- Pilier 2 : moyens de transport durables et frais de logement ;
- Pilier 3 : argent.

Le but est de permettre aux travailleurs d'échanger leurs voitures de société ou leur droit à une voiture de société contre un budget mobilité destiné à promouvoir les alternatives vertes.

1.1 L'instauration du budget mobilité.

L'instauration du budget mobilité appartient à l'employeur⁸⁸. C'est lui qui prend la décision permettant aux travailleurs d'échanger leurs voitures de société contre un budget mobilité.

Pour bénéficier de ce système, le travailleur va introduire une demande par écrit à l'employeur (Art. 5, §6 Loi du 17.03.2019). La réponse de l'employeur est également donnée par écrit. Si la réponse de l'employeur est positive, une convention reprenant la demande formelle du travailleur et la décision positive de l'employeur va faire partie du contrat de travail individuel.⁸⁹ Ici, il faut comprendre que le travailleur n'est pas obligé d'échanger sa voiture de société contre un budget mobilité, de même l'employeur n'est pas obligé d'accepter la demande du travailleur.

⁸⁴ Loi du 17 mars 2019 qui instaure le budget mobilité, M.B, 29 mars 2019

⁸⁵ M.B 07.05.2018

⁸⁶ Arrêt n° 11/2020, 23.01.2020

⁸⁷ | [Budgetmobilité \(lebudgetmobilité.be\)](http://Budgetmobilité(lebudgetmobilité.be)), consulté le 15/02/2022

⁸⁸ [Loi du 17/03/2019 concernant l'instauration d'un budget mobilité \(openjustice.be\)](http://Loi du 17/03/2019 concernant l'instauration d'un budget mobilité (openjustice.be)), art. 4, §1, consulté le 15/01/2022

⁸⁹ [4. Procédure pour l'introduction d'un budget mobilité | Budgetmobilité \(lebudgetmobilité.be\)](http://4. Procédure pour l'introduction d'un budget mobilité | Budgetmobilité (lebudgetmobilité.be)), (FAQ 4.2) consulté le 16/01/2022

1.2 Les conditions à respecter

Tout comme le travailleur doit remplir certaines conditions pour bénéficier du budget mobilité, de même l'employeur doit remplir certaines conditions pour l'instaurer.

L'employeur ne peut instaurer le budget mobilité que lorsqu'il a mis à la disposition d'un ou de plusieurs travailleurs une ou plusieurs voitures de sociétés pendant une période ininterrompue d'au moins 36 mois précédant immédiatement l'instauration du budget mobilité⁹⁰.

La mise à disposition est prouvée par le biais de la déclaration DmfA de l'employeur⁹¹. DmfA est une abréviation de *Déclaration multifonctionnelle/ multifunctionele Aangifte*.

Quant au travailleur, il doit disposer d'une voiture de société depuis au moins 3 mois ininterrompus au moment de la demande et disposer ou avoir disposé d'une voiture de société pendant au moins 12 mois durant les 36 mois précédant sa demande. Ces deux conditions doivent être remplies cumulativement.

Exemples illustratifs

- Une voiture de société est mise à la disposition d'un employé pendant toute l'année de 2019, mais en 2020 l'employé perd cet avantage car il n'y a pas droit. L'employeur instaure un budget mobilité à partir du 1^{er} janvier 2021. La condition de 12 mois est remplie, mais pas celle de 3 mois. Donc, il ne va pas bénéficier de budget mobilité.
- Une voiture de société est mise à la disposition d'un employé depuis le 1^{er} janvier 2020. L'employeur instaure un budget mobilité à partir du 1^{er} janvier 2021. Les conditions de 12 mois et 3 mois sont remplies. Donc, il va bénéficier du budget mobilité.

Le budget mobilité est aussi ouvert aux travailleurs éligibles à une voiture de société sous les mêmes conditions susdites⁹². Être éligible à une voiture de société veut dire que le travailleur a droit à une voiture de société, mais refuse de s'en servir pour les raisons suivantes⁹³ :

- Le travailleur n'a pas de permis de conduire ;
- Le travailleur choisit d'utiliser les transports publics ;
- Le travailleur ne dispose pas de place de parking à son domicile.

⁹⁰ [2. Employeurs | Budgetmobilité \(lebudgetmobilite.be\)](#), (FAQ 2.2), consulté le 15/01/2022

⁹¹ Quand une voiture de société est mise à disposition pour être utilisée également à des fins privées, l'employeur est redevable d'une cotisation de solidarité CO2. La présence de cette cotisation sur la déclaration DmfA de l'employeur est un indicateur de l'existence d'un système de voitures de société dans l'entreprise.

⁹² [3. Travailleurs | Budgetmobilité \(lebudgetmobilite.be\)](#), (FAQ n° 3.8), consulté le 12/02/2022

⁹³ [3. Travailleurs | Budgetmobilité \(lebudgetmobilite.be\)](#), (FAQ n° 3.2), consulté le 12/02/2022

1.3 Le montant du budget mobilité

Le montant du budget mobilité correspond au coût annuel brut de la voiture de société pour l'employeur et constitue ce qu'on appelle le « **total cost of ownership** » (TCO)⁹⁴. Ce coût comprend aussi les frais liés à la voiture de société dont notamment les frais de financement, les frais de carburant et la cotisation de solidarité. Si l'employeur n'est pas propriétaire de la voiture de société, le TCO est fixé en tenant compte non seulement du prix mensuel de leasing ou de la location de la voiture mais également des frais de carburant, des assurances, de la cotisation de solidarité CO2, de la TVA non déductible, de l'impôt des sociétés sur les frais de voiture non déductibles. Dans le cas contraire, les frais de financement correspondent à un amortissement de 20% auquel il faut ajouter les options et accessoires, les remises obtenues, les frais de carburant et d'assurances, la cotisation de solidarité CO2, la TVA non déductible, l'impôt des sociétés sur les frais de voiture non déductibles.

La contribution personnelle du travailleur pour l'utilisation à des fins privées est déduite du montant TCO.

2. Fonctionnement du budget mobilité⁹⁵

Le travailleur est libre de répartir son budget mobilité sur les trois piliers en tenant compte de l'offre de l'employeur.

2.1 Pilier 1 : Voiture de société respectueuse de l'environnement

Le travailleur peut choisir d'échanger sa voiture de société contre une voiture plus respectueuse de l'environnement. Celle-ci doit répondre à un certain nombre de conditions. En effet, depuis 2021 la valeur des émissions CO2 de la nouvelle voiture doit être inférieure ou égale à 95 g/km⁹⁶ et la norme d'émission de polluants atmosphériques de la voiture doit correspondre au minimum à la norme en vigueur pour les nouvelles voitures. Les véhicules hybrides rechargeables doivent, quant à eux, être équipés d'une batterie d'une capacité énergétique de plus de 0,5 kWh par 100 kg de poids du véhicule. Les faux hybrides ne rentrent donc pas dans le champ d'application du budget mobilité⁹⁷. Concernant les émissions CO2 des voitures, il est possible de consulter le site web www.ecoscore.be.

⁹⁴ [6. Quel est le montant du budget mobilité ? | Budgetmobilité \(lebudgetmobilitte.be\)](#), (FAQ n° 6.1), consulté le 16/02/2022

⁹⁵ [5. A quoi pouvez-vous consacrer votre budget mobilité? | Budgetmobilité \(lebudgetmobilitte.be\)](#), (FAQ n° 5.1)

⁹⁶ En 2019, la valeur des émissions CO2 de la voiture devait être < ou = à 105 g/km (100 g/km en 2020)

⁹⁷ Hybride rechargeable avec une batterie d'une capacité énergétique inférieur à 0,5kWh par 100 kg de poids du véhicule ou une émission CO2 supérieure à 50g/km.

2.2 Pilier 2 : Moyens de transport durables

Si le travailleur renonce totalement à la voiture de société ou s'il reste un solde après affectation dans le pilier 1, celui-ci est mis à la disposition du travailleur. Le solde va être utilisé pour financer la mobilité douce, les transports en commun, le transport collectif organisé, les solutions de partage, les frais de logement et le vélo d'entreprise et l'indemnité de vélo⁹⁸. Concernant les moyens de transport durables, le travailleur peut les combiner selon son choix.

2.3 Pilier 3 : Argent

C'est un solde issu d'un décompte effectué à la fin de chaque année lorsque le budget mobilité n'est pas totalement consacré aux deux premiers piliers.

Exemple illustratif:

Monsieur Jean dispose d'une voiture de société depuis plusieurs années et satisfait à toutes les conditions pour obtenir le budget mobilité. En 2021, sa voiture de société est une diesel avec une émission CO2 de 147 g/km et un prix catalogue de 48.400 €. Le coût du leasing (TCO) est de 850 € par mois et en moyenne le carburant consommé est de 150 € par mois.

Lors de la restitution de cette voiture, l'employeur dispose d'un budget mobilité égal à 13.381,20 €⁹⁹ :

- Leasing : 9.425,4 € (785,45 x 12) ;
- Carburant : 1.800 € (150 x 12) ;
- Assurance : 1200 € (100 x 12) ;
- Cotisation de solidarité : 955,8 € (79,65 x 12)

⁹⁸ Tous ces moyens sont expliqués dans ce lien [5. A quoi pouvez-vous consacrer votre budget mobilité? | Budgetmobilité \(lebudgetmobilite.be\)](#) (FAQ n° 5.1)

⁹⁹ La somme est le résultat des chiffres calculés théoriquement (Leasing, carburant, assurance et cotisation sociale)

Ci-après les affectations possibles de ce budget mobilité :

Hypothèse 1 : l'affectation aux trois piliers		
Budget mobilité : 13.381,20 €		
Pilier 1	Voiture électrique : 8.000 €	Avantage de toute nature
Solde : 5.381,20 € = 13.381,20 € – 8.000 €		
Pilier 2	Achat d'un vélo électrique : 1.050 €	Exonération totale
	Abonnement SNCB : 2.400 €	
Solde : 1931,20 € = 5.381,20 € – 1050 € – 2.400 €		
Pilier 3	Solde : 1.931,20 €	Cotisation spéciale 38,07%
	Net : 1.196,00 €	
Hypothèse 2 : l'affectation aux piliers 2 et 3		
Budget mobilité : 13.381,20 €		
Pilier 2	Achat d'un vélo électrique : 1.050 €	Exonération totale
	Abonnement SNCB : 2.400 €	
Solde : 9.931,20 € = 13.381,20 € – 1.050 € – 2.400 €		
Pilier 3	Solde : 9.931,20 €	Cotisation spéciale 38,07%
	Net : 6.150,39 €	
Hypothèse 3 : l'affectation uniquement au pilier 3		
Budget mobilité : 13.381,20 €		
Pilier 3	Solde : 13.381,20 €	Cotisation spéciale 38,07%
	Net : 8.286,98 €	

Les explications ce tableau dans le point suivant qui porte sur le traitement social et fiscal du budget mobilité.

3. Traitement social et fiscal du budget mobilité

3.1 Le traitement social

3.1.1 Pilier 1 : Voiture de société respectueuse de l'environnement

Seul l'employeur paie une cotisation de solidarité

3.1.2 Pilier 2 : Moyens de transport durables et frais de logement

Les montants affectés aux modes de transport durables ne sont pas considérés comme des rémunérations. Ainsi, ils ne sont pas soumis aux cotisations de sécurité sociale.

3.1.3 Pilier 3 : Argent

Les montants consacrés au troisième pilier sont soumis à une cotisation sociale spéciale de 38,07% dans le chef de l'employé.

3.2 Le traitement fiscal

3.2.1 Pilier 1 : Voiture de société respectueuse de l'environnement

L'ATN imposable est calculé dans le chef de l'employé. Dans le chef de l'employeur, la voiture de société respectueuse de l'environnement est soumise au même traitement fiscal qu'une voiture de société classique¹⁰⁰.

3.2.2 Piliers 2 et 3: Moyens de transport durables et argents

Les montants affectés à ces piliers sont exonérés¹⁰¹ d'impôt et ne sont donc pas pris en compte dans le calcul du précompte professionnel dans le chef de l'employé. Dans le chef de l'employeur, lesdits montants sont déductibles à titre de frais professionnels¹⁰².

¹⁰⁰ [9. Statut du budget mobilité | Budgetmobilité \(lebudgetmobilitate.be\)](#)

¹⁰¹ Art. 38, §1^{er}, 33° CIR 92

¹⁰² Art. 52, 12° CIR 92

4. Changements applicables depuis le 1^{er} janvier 2022

La loi du 25 novembre 2021 sur le verdissement fiscal et social de la mobilité a apporté des modifications importantes sur le cadre légal du budget mobilité. Le but du gouvernement belge étant bien entendu d'inciter les employeurs et les travailleurs à l'utiliser plus souvent. Ci-après les changements intervenus depuis le 1^{er} janvier 2022 :

- Budget mobilité : l'employeur peut continuer à offrir à ses travailleurs la possibilité d'échanger leurs voitures de société (ou le droit à celle-ci) contre un budget mobilité qui s'articule autour des pilier 1, 2 et 3, respectivement portant sur une voiture respectueuse de l'environnement, des moyens de transports alternatifs et durables et un paiement en argent ;
- Voiture sans émission de CO2 à partir du 1^{er} janvier 2022 : les voitures de société du pilier 1 doivent être entièrement électrique et sans émissions de CO2 ;
- Beaucoup plus de choix au niveau du pilier 2 : il est important de rappeler qu'auparavant, l'employeur pouvait décider lui-même les piliers à offrir. Depuis le 1^{er} janvier 2022, il a l'obligation de faire une offre dans le pilier 2 et toute dépense du travailleur dans le cadre du pilier 2 est totalement exonérée des cotisations sociales et d'impôts ;
- Limitation du budget : La limite minimale est fixée à 3.000 € tandis que la limite maximale est fixée à 16.000 € par année civile ;
- Suppression des délais d'attente pour les travailleurs: Avant le 1^{er} janvier 2022, le travailleur devait observer un délai d'attente avant d'introduire une demande d'un budget mobilité. Aujourd'hui, le délai d'attente est supprimé mais par contre il reste maintenu pour l'employeur¹⁰³.

¹⁰³ L'employeur ne peut introduire un système de budget mobilité que s'il a fourni une ou plusieurs voitures de société à un ou plusieurs travailleurs pendant une période ininterrompue d'au moins 36 mois qui précèdent l'introduction du budget mobilité.

B. ANALYSE

Le budget mobilité a été mis en place par le Gouvernement belge dans le cadre de ses efforts visant à réduire le trafic sur les routes belges. Bref, ce système encourage les travailleurs à porter leurs choix sur des solutions de mobilité moins polluantes. Certaines enquêtes ont pu montrer que les finances publiques subissent un manque à gagner important lié au régime des voitures de société¹⁰⁴. Etant donné que le nombre de voiture n'a cessé d'augmenter, ce manque à gagner devait également augmenter. Raison pour laquelle, le Gouvernement belge continue à faire des efforts par la révision de la législation en vue de trouver des solutions aux problèmes causés par le régime des voitures de société. C'est dans le souci d'accélérer la mobilité verte que le budget mobilité a connu de changements majeurs applicables depuis le 1^{er} janvier 2022. Le budget mobilité apporte donc une solution à l'objectif climatique et dans une certaine mesure il permet à l'Etat de récupérer de l'argent à travers la cotisation spéciale à hauteur de 38,07% applicable au pilier 3.

Dans les chapitres déjà analysés, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) n'a pas été traitée. Mais il est connu que l'achat d'une voiture de société comme les frais d'utilisation de celle-ci sont toujours grevés d'une TVA. Le chapitre qui suit permet de mieux comprendre le lien entre la TVA non déductible et l'impôt des sociétés.

¹⁰⁴ [Les voitures de société : diagnostics et enjeux d'un régime fiscal \(openedition.org\)](https://www.openedition.org/) , 2.3.3 manque à gagner fiscal, points 72-73-74

CHAPITRE IV : TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA) ET VOITURE DE SOCIETE

Dans les chapitres précédents, il a été question d'analyser essentiellement les conséquences fiscales et sociales résultant de l'utilisation d'une voiture de société en se limitant à l'impôt direct. Toutes ces opérations résultent de l'activité de la société. L'activité se traduit par des échanges avec l'extérieur, tels que les administrations, les institutions financières, les compagnies d'assurances, les entreprises de transport, les ménages et les autres entreprises. Dans la plupart des cas, les échanges portent sur les opérations d'achat et de vente matérialisées par une facture sur laquelle se trouve la rubrique TVA.

Ci-avant, il a été constaté que la TVA non déductible intervient dans le calcul des DNA. Il est donc question ici d'analyser cette notion par rapport à la voiture de société à des moments ci-après :

- Lors de l'acquisition de la voiture comme un bien d'investissement à usage mixte ;
- Les frais liés à l'utilisation de la voiture.

A. QUELQUES NOTIONS D'ORDRE GENERAL

1. Définition de la TVA

Selon la directive TVA¹⁰⁵

- La TVA est un impôt réel, en ce qu'il s'applique sur un élément économique en considération de sa nature, de sa quantité et de sa valeur monétaire mais, en principe, sans distinction basée sur la situation personnelle du redevable ;
- La TVA est un impôt sur la consommation (ou plus exactement sur les dépenses de consommations) en ce qu'il est supporté économiquement par le consommateur final, ou plus exactement celui qui expose la dépense de consommation, indépendamment de la question de savoir si une consommation aura effectivement lieu.

2. Assujetti à la TVA

Selon le Code TVA (CTVA) en son article 4, § 1^{er}, est un assujetti quiconque effectue dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, à titre principal ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre, des livraisons de biens ou de prestations de services visées par le présent code, quel que soit le lieu où s'exerce l'activité économique.

¹⁰⁵ Définition reprise dans le livre "TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE", Charlène HERBAIN, Marie LAMENSCH, Edoardo TRAVERSA, Edition LARCIER, p 15

3. Caractéristiques de la TVA

- La TVA est un impôt à la consommation. Cet impôt est totalement supporté par le consommateur final ;
- La TVA est neutre pour les assujettis. Ceux-ci peuvent récupérer la TVA payée sur leurs achats en versant à l'Etat la différence entre la TVA reçue des clients et la TVA payée aux fournisseurs ;
- La TVA est payée à l'Etat de façon fractionnaire par les assujettis. Ici, il faut comprendre que l'entreprise joue le rôle de collecteur de la TVA.

4. Règles de calcul de la facture et de la TVA

Durant l'exercice, l'entreprise assujettie à la TVA effectue des opérations d'achats et de ventes. Ces dernières sont matérialisées sur la facture avant d'être comptablement enregistrées. Ci-après quelques éléments qui peuvent figurer sur la facture:

Quantité
x Prix unitaire
= Prix brut
- Rabais, remise, ristourne (RRR)
= Sous-total 1
+ Emballages non repris (4)
+ Frais de transport, d'assurances, de manutention (frais accessoires) (4)
= Sous-total 2
- Escompte (3)
= MONTANT NET ou BASE IMPOSABLE (1)
+ TVA (2)
+ Emballages consignés (repris) (5)
+ Escompte * ¹⁰⁶
= MONTANT TOTAL A PAYER

- (1) La base imposable (montant sur lequel est calculé la TVA) doit obligatoirement apparaître sur la facture ;
- (2) La TVA se calcule sur le prix brut diminué des réductions, augmenté des frais d'emballages non repris et des frais accessoires et diminué de l'escompte ;
- (3) Le montant de l'escompte n'est donc pas soumis à la TVA, que le client en profite ou non. Sur la facture, l'escompte est déduit pour calculer la base imposable mais il n'est pas déduit du montant total à payer (Il faut l'ajouter pour obtenir le montant total à payer) ;

¹⁰⁶ * En cas d'un escompte ferme, cette rubrique disparaît.

- (4) Si la facture fait apparaître plusieurs taux, les emballages non repris et les frais de transport, d'assurance et de manutention (accessoires) sont imposés au taux le plus bas ;
- (5) Les emballages cautionnés (emballages repris) ne sont pas soumis à la TVA.

5. Mécanisme de perception de la TVA

Ci-avant, il a été dit que l'entreprise joue le rôle de collecteur de la TVA. L'exemple ci-dessous va permettre de le comprendre davantage.

FABRICANT DE VEHICULES		REVENDEUR	
Prix d'achat	Prix de vente	Prix d'achat	Prix de vente
0	35.000	35.000	40.000
Valeur Ajoutée1	= 35.000 - 0 = 35.000	Valeur Ajoutée2	= 40.000-35.000 = 5.000
PV = 35.000		PV	= 40.000
TVA 21%	= 7.350	TVA 21%	= 8.400
A recevoir de son client	= 42.350	A recevoir de son client	= 48.400
TVA perçue	= 7.350	TVA perçue	= 8.400
TVA à récupérer	= 0	TVA à récupérer	= 7.350
TVA à verser à l'Etat	= 7.350	TVA à verser à l'Etat	= 1.050
LA TVA PAYEE PAR LES ENTREPRISES A L'ETAT = 7.350 + 1.050 = 8.400			

6. Traitement comptable de la TVA

Durant l'exercice, la société enregistre des opérations d'achats et de ventes, ce qui entraîne respectivement la TVA à récupérer et la TVA à payer. Pour ce faire, l'entreprise va ouvrir deux comptes ci-après:

- Un compte d'actif "**4110 TVA à récupérer**";
- Un compte de passif "**4510 TVA à payer**".

Etant donné que la déclaration est périodique, l'entreprise est amenée à clôturer les comptes TVA sur la base des informations contenues dans les **comptes 4510 TVA à payer** et **4110 TVA à récupérer**. Pour solder ces comptes, il faut faire intervenir les **comptes 4519** et **4119**.

Exemple illustratif

a- au moment de l'achat

Date	N° Compte	Libellé	Débit	Crédit
Jj/mm/aaaa	6040	Achat de marchandises	35.000	
	4110	Tva à récupérer	7.350	
	à			
	4400	Fournisseur		42.350
Achat d'une voiture				
Date	N° Compte	Libellé	Débit	Crédit
Jj/mm/aaaa	4400	Fournisseur	42.350	
	à			
	5500	Banque		42.350
Paiement de la facture N°				

b- au moment de la vente

Date	N° Compte	Libellé	Débit	Crédit
Jj/mm/aaaa	4000	Client	48.400	
	à			
	7300	Vente		40.000
	4515	Tva à payer		8.400
Facture de vente d'une voiture N°				
Date	N° Compte	Libellé	Débit	Crédit
Jj/mm/aaaa	5500		48.400	
	à			
	4000			48.400
Paiement de la facture N°				

c- au moment de la régularisation de la TVA

Compte tenu des opérations d'achats et de ventes effectuées chez le revendeur, il s'observe que la TVA à récupérer est inférieure à la TVA à payer. Ci-après l'écriture comptable :

Date	N° Compte	Libellé de l'opération	Débit	Crédit
Jj/mm/aaaa	4510 À	Tva à payer	8.400	
	4519 4110	Tva administration Tva à récupérer		1.050 7.350
Régularisation de la TVA				

Le revendeur assujetti belge doit verser un montant de 1.050 € à l'administration de la TVA. Les écritures comptables susmentionnées montrent que la TVA est totalement déductible, or dans certains cas la TVA est déductible avec limitation. C'est le cas des biens d'investissement à usage mixte comme la voiture de société.

B. BIENS D'INVESTISSEMENT A USAGE MIXTE

Les biens d'investissement sont destinés à être utilisés de manière durable comme instruments de travail ou comme moyens d'exploitation.

Il est connu que la TVA est neutre pour les assujettis. Ceci étant, on conclurait que tous les biens et services acquis par ceux-ci dans le cadre de leurs activités sont soumis aux mêmes conditions de déduction. Ce n'est pourtant pas le cas, car le Code de la TVA (CTVA) prévoit des règles particulières pour les biens d'investissement comme les immeubles par nature et les autres biens d'investissement qui font partie du patrimoine de l'assujetti (article 45, §1 quinquies du CTVA). Dans le cas de cette étude, il est question des règles particulières de la TVA appliquées à une voiture de société¹⁰⁷. Celle-ci étant bien entendu un bien d'investissement à usage mixte.

1. Principe

Eu égard à l'article 45, § 1^{er} quinquies du CTVA, la déduction de la TVA relative à l'acquisition d'un bien d'investissement à usage mixte est limitée à l'utilisation de ce bien pour sa part professionnelle. Si par exemple la voiture de société est utilisée à 40% pour les besoins professionnels de la société, la déduction de la TVA ayant grevé l'acquisition de cette voiture sera limitée à 40%. Qu'en-est-il au cas où l'usage professionnel dépasse 50% ? L'article susdit ne s'applique pas, mais la réponse se trouve à l'article 45, § 2 du CTVA.

2. Acquisition d'une voiture de société

La société a plusieurs possibilités pour acquérir une voiture : l'achat, la location et le leasing. Ici, il est question d'une voiture de société acquise par achat.

2.1 l'achat d'une voiture de société

L'acquisition d'une voiture de société par achat direct est toujours grevée d'une TVA. Celle-ci est intégralement payée mais elle est déductible conformément au CTVA. Celui-ci s'applique selon la part allouée à l'usage professionnel.

2.1.1 l'usage professionnel

L'usage professionnel de la voiture de société implique la limitation de la déduction de la TVA par l'application de l'article 45, § 1^{er} quinquies ou la combinaison de la limitation de la déduction de la TVA prévue à l'article 45, § 1^{er} quinquies et à l'article 45, § 2 du CTVA. En effet, si l'utilisation professionnelle n'excède pas 50 %, le droit à déduction est limité jusqu'à

¹⁰⁷ Art. 45, § 1^{er} quinquies et Art. 45, § 2, al. 1^{er} du CTVA

concurrence de l'utilisation professionnelle et ce, conformément au CTVA en son article 45, § 1^{er} quinquies. Au cas contraire, c'est l'article 45, § 2, alinéa 1^{er} du CTVA qui s'applique.

Exemples illustratifs

- ✓ Une société achète une voiture et l'utilise pour seulement 30% aux besoins de son activité économique. Le droit à déduction de la TVA grevant l'achat de ladite voiture est limité à 30%, conformément à l'article 45, § 1^{er} quinquies du CTVA;
- ✓ Une société achète une voiture et l'utilise pour 70% aux besoins de son activité économique. Le droit à déduction de la TVA grevant l'achat de la voiture est limité à 50%, en vertu de la limitation générale de déduction visée à l'article 45, § 2, alinéa 1^{er} du CTVA.

La question reste de savoir si cette TVA non déductible est complètement perdue. La réponse est dans le lien entre la TVA non déductible et l'impôt des sociétés. Les frais de voiture suivent également les mêmes règles de limitation susmentionnées en matière de déduction de la TVA.

2.1.2 Les frais de voiture et la limitation à 50%

La règle générale limite la déduction de la TVA à 50% quel que soit la part attribuée à l'utilisation professionnelle de la voiture ou la méthode de déduction utilisée. La limitation de déduction à 50% vise tous les types de véhicules automobiles, en ce compris les camions, camionnettes, autocars et autres motocyclettes, mais l'article 45, § 2, alinéa 2 énumère les véhicules automobiles non visés par cette limitation.

2.1.3 Les frais visés par la limitation

En plus des frais liés à l'achat de la voiture, la limitation du droit à déduction s'applique également aux frais qui grèvent les services et les frais liés à l'utilisation de la voiture comme :

- ✓ le carburant et l'huile de graissage ;
- ✓ le nettoyage, l'entretien, la réparation et la transformation ;
- ✓ les pièces détachées et les accessoires.

Suite à la décision du 15 juin 2015¹⁰⁸ (annexe 2), l'apposition de publicité sur une voiture est déductible à 100% en matière de TVA. Pour l'administration, les frais y relatifs ne doivent pas être considérés comme un service lié à cette voiture mais constituent un service de publicité. Ceci étant, la TVA ayant grevé ces frais de publicité n'est donc pas visée par la limitation de déduction à 50%.

¹⁰⁸ Décision n° ET 129.852 du 15 juin 2016

Exemple illustratif:

Tableau 20 : TVA déductible sur les frais d'utilisation

Voiture de société					
Part professionnelle	70%				
Part privée	30%				
Nature	Base imposable	TVA 21%	Montant à payer	Taux de déductibilité	TVA déductible
Carburant	1200	252	1452	50%	126
Huile	600	126	726	50%	63
Nettoyage	480	100,8	580,8	50%	50,4
Entretien	600	126	726	50%	63
Réparation	1080	226,8	1306,8	50%	113,4
Affiche publicitaire	720	151,2	871,2	100%	151,2

Partant de cet exemple on se pose alors la question suivante : comment détermine-t-on la proportion d'usage privé/professionnel d'une voiture de société? La réponse est dans les notions qui suivent.

2.1.4 Le pourcentage affecté à l'usage privé et à l'usage professionnel

Concernant la détermination du pourcentage affecté à l'usage privé et à l'usage professionnel d'une voiture de société, l'administration de la TVA¹⁰⁹ prévoit 4 méthodes à savoir :

1. La tenue d'un registre exhaustif des trajets ;
2. Une formule '' semi-forfaitaire'' ;
3. Un forfait général de 35% ;
4. Une camionnette fiscale.

Le fonctionnement de ces méthodes se fonde sur une estimation provisoire de la déduction effectuée au début de l'année et d'un calcul définitif effectué en fin d'année. C'est le calcul définitif sur une année qui est déterminant et qui va servir d'estimation provisoire pour l'année suivante. Il est donc tout à fait normal qu'il y ait une révision en faveur soit de l'assujetti, soit de l'administration. Seuls les méthodes 1, 2 et 3 sont traités ici.

¹⁰⁹ Décision E.T.119.650/4, 09.09.2013

Méthode 1

Cette méthode consiste pour l'assujetti/société à tenir un registre des trajets. Les informations relatives aux trajets peuvent être collectées par saisie manuelle dans un carnet, sur un programme informatique ou de manière automatisée via un GPS. Le registre est tenu d'une manière individuelle pour chaque voiture et les informations suivantes doivent être mentionnées : date, adresse de départ et d'arrivée, kilométrage par trajet, total des kilomètres parcourus par jour et le kilométrage en début et en fin de période.

L'usage professionnel déterminé selon cette méthode pour une année donnée vaut en règle comme évaluation de l'usage professionnel pour l'année suivante. Cette méthode semble être fastidieux au cas où le registre est rempli manuellement.

Méthode 2

La deuxième méthode consiste à appliquer une formule donnée par l'administration et permet de déterminer l'utilisation professionnelle et l'utilisation privée d'une manière forfaitaire. Pour déterminer la proportion de l'utilisation privée, il suffit d'appliquer la formule ci-après¹¹⁰ :

$\% \text{ privé} = \frac{(\text{Distance domicile-lieu de travail} \times 2 \times 200 + 6.000 \text{ km}) \times 100}{\text{distance totale parcourus au cours de l'année civile}}$ $\% \text{ professionnel} = 100\% - \% \text{ privé}$

Les paramètres de la formule sont les suivants¹¹¹ :

- « % Privé » = la proportion d'utilisation privée ;
- « % Professionnel » = la proportion d'utilisation professionnelle ;
- « Distance domicile-lieu de travail » = la distance du domicile au lieu de travail en kilomètres ;
- « Distance totale » = la distance réelle parcourue en kilomètres au cours d'une année civile (compteur kilométrique de la voiture) ;
- « 200 » = nombre forfaitairement déterminé de jours de travail prestés par année civile au cours de laquelle la voiture est réputée utilisée pour le trajet domicile-lieu de travail aller-retour ;
- « 6.000 km » = autre utilisation privée forfaitairement déterminé par année civile.

¹¹⁰ FISCALITE ET MOBILITE, François COUTUREAU et Olivier EVRARD, Edition ANTHEMIS, p 194. Voir également LA TVA ET L'AUTOMOBILE, Tony LAMPARELLI, Edition LARCIER, p 143

¹¹¹ Circ. AGFisc n° 36/2015, 23.11.2015, pt 110

Lorsque la voiture est utilisée à des fins professionnelles pour moins de 10%, cette méthode ne peut pas être appliquée. Pour l'administration, cette méthode n'est utilisée que lorsque la voiture est effectivement utilisée comme instrument de travail ou comme moyen d'exploitation.¹¹²

Méthode 3

Cette méthode consiste à fixer l'utilisation professionnelle à 35%, ce qui fixe automatiquement l'utilisation privée à 65%. Dans le cas où l'assujetti/société opte pour cette méthode, il doit l'appliquer à tous les véhicules et ce, pendant au moins quatre années civiles. Cette méthode est soumise aux conditions d'application cumulatives suivantes¹¹³ :

- ✓ elle s'applique à tous les moyens de transport ;
- ✓ un seul véhicule par utilisateur ;
- ✓ la voiture doit effectivement être utilisée comme instrument de travail ou comme moyen d'exploitation dans le cadre de l'activité économique.

2.2 Le lien entre la déduction TVA et l'impôt des sociétés.

Ci-avant, la TVA non déductible en raison de la limitation a été largement expliquée. Cette TVA va être prise en compte lors de la détermination des dépenses non admises. C'est le cas des frais liés à l'utilisation de la voiture de société. Le taux de déductibilité à appliquer tient compte de l'émission CO2.

Un exemple illustratif dont les données sont consignées dans le tableau ci-dessus:

Tableau 21 : DNA sur TVA non déductible

Voiture de société, 120 gr/km						
Part professionnelle						70%
Part privée						30%
Pourcentage CO2 ¹¹⁴ : 63%. Taux DNA : 37%						
Nature	Base imposable	TVA 21 %	Montant à payer	Taux de déductibilité	TVA non déductible	DNA
Carburant	1200	252	1452	50%	126	46,62
Huile	600	126	726	50%	63	23,31
Nettoyage	480	100,8	580,8	50%	50,4	18,65
Entretien	600	126	726	50%	63	23,31
Réparation	1080	226,8	1306,8	50%	113,4	41,96

¹¹² Circ. AGFisc n° 36/2015, 23.11.2015, pt 117

¹¹³ Circ. AGFisc n° 36/2015, 23.11.2015, pt 121

¹¹⁴ La déductibilité est de : $120\% - (0,5\% \times 0,95 \times 120) = 63\%$, Art. 66, §1^{er}, 2° CIR 92

A la lecture des données consignées dans le tableau ci-dessus, il ressort que la TVA non déductible est de $126+63+50,4+63+113,4=415,8$ €. Les DNA sont de $415,8 \text{ €} \times 37\% = 153,85$ €. Ce montant de 153,85 € est à ajouter à la base imposable. Donc, la TVA non déductible qui devait être déductible comme charge est revue à la baisse, c'est-à-dire : $415,8 \text{ €} - 153,85 \text{ €} = 261,95 \text{ €}$.

2.3 La révision des déductions opérées.

Lors de l'achat d'une voiture de société, la société détermine la part professionnelle et la part privée de celle-ci. Mais au vu de l'évolution de l'activité, la société peut être amenée à procéder à la révision de la TVA. Les situations généralement rencontrées sont les suivantes :

- le cas d'erreur de déduction ;
- le cas de fixation provisoire de la déduction ;
- le cas du rabais obtenu tardivement du Fournisseur alors que la déduction a été opérée sans tenir compte de ce rabais ;
- le cas de variations dans les éléments de calcul des taxes initialement déduites ;
- le cas de perte de tout droit à la déduction ;
- le cas où la voiture cesse d'exister dans la société.

Le législateur prévoit que pour les biens d'investissement, la déduction des taxes qui les a grevés est sujette à révision pendant une période de 5 ans ou de 15 ans selon le type de biens¹¹⁵.

Un exemple illustratif portant sur le cas de fixation provisoire de la déduction:

En 2021, une société achète une voiture et la met gratuitement à la disposition d'un employé. La part professionnelle et la part privée sont respectivement fixée à 70% et 30%. La facture se présente comme suit :

Prix d'achat	40.000 €
TVA 21%	8.400 €
Total	48.400 €

Conformément à l'article 45,§2, alinéa 1^{er} du CTVA, la TVA déductible est limitée à 50%, soit 4.200 €.

En 2022, l'utilisation professionnelle de la voiture passe à 40% contre 60% privée. Conformément à l'article 45 §1^{er} quinquies, la TVA déductible est limitée à 40%, soit 3360 €.

¹¹⁵ Art. 48, §1^{er} , §2 CTVA et, art. 9, §1^{er} A.R. n°3

Etant donné que le taux de 40% est un taux réel correspondant à l'année 2021, il faut revoir la déduction. La base d'imposition de la taxation est calculée de la façon suivante :

$\{40.000 \text{ €} \times (50\% - 40\%)\} / 5^{116} = 800 \text{ €}$. La TVA due est de $800 \text{ €} \times 21\% = 168 \text{ €}$

Ou $\{4.200 \text{ €} - (8.400 \times 40\%)\} / 5 = 168^{117} \text{ €}$.

Traitement comptable de la facture d'achat en 2021

- TVA déductible limitée à 50% = $8.400 \text{ €} \times 50\% = 4.200 \text{ €}$;
- TVA non déductible = $8.400 \text{ €} - 4.200 \text{ €} = 4.200 \text{ €}$;
- La Valeur amortissable de la voiture est de $40.000 \text{ €} + 4.200 \text{ €} = 44.200 \text{ €}$

L'écriture comptable :

Date	N° Compte	Libellé de l'opération	Débit	Crédit
Jj/mm/aaaa	2400	Matériel roulant	44.200	
	4110	TVA déductible	4.200	
	À			
	4400	Fournisseur		48.400
Achat du véhicule				

C. ANALYSE

L'écriture comptable de l'acquisition d'une voiture de société montre bien qu'une partie de la TVA non déductible est ajoutée à la valeur amortissable de cette voiture (compte 2400). L'analyse de cette écriture invite à se poser la question de savoir si la TVA non déductible est totalement pris comme une charge déductible. La même question se pose également sur la TVA non déductible relative aux frais liés à l'utilisation de la voiture. La notion de déductibilité vue précédemment apporte une réponse à ces deux questions. En effet, elle est prise en compte lors du calcul des DNA.

¹¹⁶ « 5 » correspond au nombre d'années de la période de révision.

¹¹⁷ Ce montant est à reprendre en grille 61 de la déclaration périodique à la TVA en 2022.

CHAPITRE V : CAS PRATIQUES

Le cas pratique ci-dessous va être fait en se basant sur le code des impôts sur le revenu (CIR 92), la réforme de l'impôt des sociétés (L25.12.2017-MB 29.12.2017) et la loi du 25 novembre 2021 sur le verdissement fiscal et social de la mobilité et le Code TVA. La démarche retenue est de faire une comparaison des chiffres obtenus par rapport à ces bases légales, ce qui permet de découvrir l'objectif poursuivi par le législateur. Il sera aussi question de se rendre compte de l'impact de la tolérance administrative contenue dans la circulaire du 15 juillet 2014. Ci-après le cas:

La société CONSO met gratuitement à la disposition de Monsieur Jean une voiture de société à partir du 01/01/2020. Elle a été immatriculée pour la première fois le 05 juillet 2019.

A. DONNEES DE BASE

1. Détail de la facture d'achat :

PEUGEOT 308 III : Taux d'émission de CO2 : 120 gr/km	
Prix d'achat (HTVA)	40.000 €
TVA à payer 21%	8.400 €
Total	48.400 €

2. Tableau 22 : Frais relatifs à la voiture

Nature des frais	Montant (en €)	
	Année 2020	Année 2021
Amortissement	8.840	8.840
Assurance	1.250	1.250
Entretiens,	2.000	2.100
Réparation	4.000	3.000
Carburant	6.000	6.200
Huile	600	600
Nettoyage	600	600
Contrôle technique	100	100
Intérêts de financement	2.000	2.000

3. Enregistrement comptable de la facture d'achat de la voiture

Date	N° Compte	Libellé de l'opération	Débit	Crédit
01/07/2019	2400 4110 à	Matériel roulant TVA déductible	44.200 4.200	
	4400	Fournisseur		48.400
Achat du véhicule Peugeot 308 III				

L'écriture comptable montre bien que la valeur amortissable de la voiture passe de 40.000 € à 44.200 €. En effet, la TVA non déductible s'ajoute à la valeur hors TVA.

N.B : La part professionnelle est de 70% et la part privée est de 30%

4. Tableau 23 : Amortissement de la voiture

Année	Valeur d'acquisition	Amortissement annuel	Amortissement cumulé	Valeur comptable nette
31/12/2019	44.200	4.420	4.420	39.780
31/12/2020	44.200	8.840	13.260	30.940
31/12/2021	44.200	8.840	22.100	22.100
31/12/2022	44.200	8.840	30.940	13.260
31/12/2023	44.200	8.840	39.780	4.420
31/12/2024	44.200	4.420	44.200	0

5. Ecriture comptable de l'amortissement de la voiture (2020 et 2021)

Date	N° Compte	Libellé de l'opération	Débit	Crédit
31/12/2020	6300 à	Matériel roulant	8.840	
	2409	Amortissement		8.840
Amortissement				

B. CONSEQUENCES DANS LE CHEF DE LA SOCIETE CONSO

Les années de revenus retenues sont 2020 et 2021. L'analyse porte sur ces années et le cas échéant, une comparaison est effectuée par rapport à la situation d'avant ou à une modification de la législation.

1. Droit à déduction en matière d'ISOC

1.1 Les frais liés à l'utilisation de la voiture

Le taux de déductibilité est établie comme suit : $120\% - (0,5\% \times \text{coefficient de carburant} \times \text{nombre de grammes d'émission CO}_2/\text{km})$. Comme il s'agit d'une voiture à essence émettant 120 gr/km, le taux de déductibilité est de : $120\% - (0,5\% \times 0,95 \times 120) = 63\%$, donc le pourcentage DNA est de 37%. Ceci amène à dresser le tableau suivant :

Tableau 24 : DNA sur les frais de voiture (La part professionnelle est de 70%)

Nature des frais	Montant des frais		% DNA	Montant des DNA	
	2020	2021		2020	2021
Amortissement	8.840	8.840	37%	3.270,8	3.270,8
Assurance	1.250	1.250	37%	462,5	462,5
Entretien	2.000	2.100	37%	740	777
Réparation	4.000	3.000	37%	1.480	1.110
Carburant	6.000	6.200	37%	2.220	2.294
Huile	600	600	37%	222	222
Nettoyage	600	600	37%	222	222
Contrôle technique	100	100	37%	37	37
TVA ND/frais de voiture	1.396,5	1.323	37%	516,71	489,51
Intérêts de financement	2.000	2.000	0%	0	0
Total				9.171,01	8.884,81

En 2020, la circulaire du 15 juillet 2014 était encore d'application. Le montant de 9.171,01 € va donc être corrigé comme suit : $9.171,01 \text{ €} \times 70\% = 6.419,7 \text{ €}$. La tolérance administrative permet aux DNA de passer de 37% à 26%. Ainsi, le taux de déductibilité globale passe de 63% à 74%, ce qui constitue un avantage fiscal de 11% de plus pour la société, mais un manque à gagner fiscal pour l'administration.

Détail des calculs pour l'année des revenus de 2020:

- les frais liés à l'utilisation de la voiture sont : 24.786,5 €;
- la quotité des frais qui échappe à la limitation : $24.786,5 \text{ €} \times 30\% = 7.435,95 \text{ €}$;
- DNA corrigée : $(24.786,5 \text{ €} - 7.435,95 \text{ €}) \times 37\% = 6.419,7 \text{ €}$;
- Taux DNA corrigé : $(6.419,7/24.786,5) \times 100 = 25.9\%$ (26%).

Les montants de 6.419,71 € et 8.884,81 € figurent respectivement dans les déclarations des exercices d'imposition de 2021 et 2022 au code 1205¹¹⁸ (annexe 3). Pour l'Etat, la perte en 2021 est de $(9.171,01 \text{ €} - 6.419,71 \text{ €}) \times 25\% = 687,83 \text{ €}$.

Comme il s'agit d'une analyse comparative, il est intéressant de voir ce qui s'est passé avant l'EI de 2021. Le tableau 13 repris ci-dessous aide à mieux comprendre le changement dû à la réforme de l'impôt des sociétés du 25 décembre 2017.

Moteur diesel Emission de CO2 en g/km	Moteur essence Emission de CO2 en g/km	Pourcentage de déductibilité	Pourcentage du montant à ajouter aux DNA
60 maximum	60 maximum	100%	0%
61 à 105	61 à 105	90%	10%
106 à 115	106 à 125	80%	20%
116 à 145	126 à 155	75%	25%
146 à 170	156 à 180	70%	30%
171 à 195	181 à 205	60%	40%
+ de 195	+ de 205	50%	50%
Voiture électrique à 100%		120%	
LPG ¹¹⁹		75%	25%

L'émission CO2 de la voiture étant de 120 gr/km, le taux de déductibilité était de 80% contre 63 % après la modification, soit 20 % de DNA contre 37% après la modification. Il faut signaler que les frais de carburant était déductible à hauteur de 75%, or après la modification ces frais suivent le même régime de déductibilité que les autres frais de la voiture, soit 67%. Comme la part professionnelle est de 70% pour notre voiture de référence, la correction fait passer le taux DNA de 20% à 14% ($20\% \times 70\%$), soit 86% de déductibilité. **Ici, il est remarquable que la réforme a réduit l'avantage fiscal dans le chef de l'employeur/société (86% contre 74% en 2020) mais le manque à gagner fiscal est toujours présent.**

¹¹⁸ Frais de voiture et moins-values sur véhicules automobiles non déductibles.

¹¹⁹Article 66 §1^{er}, C I R 92

1.2 La DNA à concurrence de l'ATN¹²⁰

L'ATN pour les EI 2021 et 2022 est respectivement de 2.575 € et 2.755,65 €. Le calcul de ces ATN se trouve dans la partie consacrée à l'employé.

EI 2021

- Si mise à disposition de carburant, DNA est : $ATN \times 40\% = 2.575 \text{ €} \times 40\% = 1030 \text{ €}$;
- Sans mise à disposition de carburant, DNA est : $ATN \times 17\% = 2.575 \text{ €} \times 17\% = 437,8 \text{ €}$

EI 2022

- Si mise à disposition de carburant, DNA : $ATN \times 40\% = 2.755,65 \times 40\% = 1.102,3 \text{ €}$
- Sans mise à disposition de carburant, DNA : $ATN \times 17\% = 2.755,65 \times 17\% = 468,5 \text{ €}$

Ces DNA seront inscrites au code 1206 de la déclaration (annexe 3).

En supposant une intervention de 150 € par mois de l'employé Jean, quels sont les changements par rapport à la réforme de janvier 2017 sur l'ISOC ? Le résultat est consigné dans les tableaux ci-dessous :

Tableaux 25 et 26 : Comparaison par rapport à la réforme de 2017.

ATN 2021=2.575 €	Avant le 1 ^{er} janvier 2017		Depuis le 1 ^{er} janvier 2017		
	ATN	DNA 17%	ATN	DNA 17%	DNA 40%
Pas d'intervention	2.575 €	437,75 €	2.575 €	437,75 €	1.030 €
Intervention partielle de 150 €/mois	775 € ¹²¹	131,75 €	775 €	437,75 €	1.030 €
Intervention du montant de l'ATN	0 €	0 €	0 €	437,75 €	1.030 €

ATN 2022=2.755,65 €	Avant le 1 ^{er} janvier 2017		Depuis le 1 ^{er} janvier 2017		
	ATN	DNA 17%	ATN	DNA 17%	DNA 40%
Pas d'intervention	2.755,65€	468,46 €	2.755,65 €	468,46 €	1.102,3 €
Intervention partielle de 150 €/mois	955,65 € ¹²²	162,46 €	955,65 €	468,46 €	1.102,3 €
Intervention du montant de l'ATN	0 €	0 €	0 €	468,46 €	1.102,3 €

¹²⁰ Voir tableau 27.

¹²¹ $2.575 - (150 \times 12) = 775$, après le 1^{er} janvier 2017, c'est tout le montant de l'ATN qui est pris en compte pour calculer les DNA

¹²² $2.755,65 - (150 \times 12) = 955,65$, après le 1^{er} janvier 2017, c'est tout le montant de l'ATN qui est pris en compte pour calculer les DNA

De ce qui précède, il est remarquable que l'intervention de l'employé dans l'ATN n'a plus d'incidence sur le montant des DNA depuis le 1^{er} janvier 2017. C'est un avantage pour l'Etat.

2. Cotisation CO2

Sur le plan social, la société CONSO est redevable d'une cotisation CO2. C'est une cotisation mensuelle qui se calcule comme suit depuis le 1^{er} janvier 2017 :

Tableau 27 : Coefficients d'indexation

Carburant	Formule	Coefficient d'indexation		
		2020	2021	2022
Diesel	$((\text{taux CO2} \times 9) - 600) / 12$	X 1,3078	X 1,3222	X 1,3525
Essence	$((\text{taux CO2} \times 9) - 768) / 12$	X 1,3078	X 1,3222	X 1,3525
LPG	$((\text{taux CO2} \times 9) - 990) / 12$	X 1,3078	X 1,3222	X 1,3525

Dans notre cas, la voiture émet 120g/km.

- En 2021, la cotisation CO2 mensuelle est : $((120 \times 9) - 768) / 12 \times 1,3222 = 34,38 \text{ €}$, soit 103,14 par trimestre ;
- En 2022, la cotisation CO2 mensuelle est : $((120 \times 9) - 768) / 12 \times 1,3525 = 35,17 \text{ €}$, soit 105,51 par trimestre.

Cette cotisation sociale doit être versée trimestriellement à l'ONSS dans les mêmes délais que les cotisations de sécurité sociale des travailleurs salariés. C'est une charge pour la société CONSO qui est 100% déductible.

3. Evolution de la déduction et de la cotisation CO2 suite à la loi du 25 novembre 2021

Reprenons le tableau 17 et analysons la situation de cette voiture par rapport aux informations consignées dans ce tableau.

Evolution de la déductibilité (+ frais) et de la cotisation CO₂ des voitures à émissions non-nulles (non-ZE) commandés dans le régime de sortie (du 1/1/2023 au 31/12/2025)

DÉDUCTIBILITÉ	2021	2022	JUSQU'AU 1/7/2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031
MAXIMALE	-	-	100%	100%	75%	50%	25%	0%	0%	0%	0%
MINIMALE	-	-	50% (*)	50% (*)	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%

COTISATION CO ₂ (*)	2021	2022	JUSQU'AU 1/7/2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031
COTISATION X FACTEUR	-	-	x2,25	x2,25	x2,75	x4,00	x5,50	x5,50	x5,50	x5,50	x5,50
COTISATION MINIMALE (**)	-	-	20,83€ x 2,25	20,83€ x 2,25	23,41€ x 2,75	25,99€ x 4,00	28,57€ x 5,50	31,15€ x 5,50	31,15€ x 5,50	31,15€ x 5,50	31,15€ x 5,50

(*) 40% POUR LES VOITURES ÉMETTANT AU MOINS 200 G DE CO₂/KM
(**) MONTANT MENSUEL NON INDEXÉ

3.1 Evolution des taux de déductibilité et de DNA

Si la société CONSO maintient cette voiture jusqu'en 2028, les taux de déductibilité et de DNA vont évoluer comme suit :

	Evolution de la déductibilité							
	2021 ¹²³	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Déductibilité	63%	63%	63%	63%	63%	50%	25%	0%
DNA	37%	37%	37%	37%	37%	50%	75%	100%

¹²³ La tolérance administrative contenue dans la circulaire du 15 juillet 2014 donnait la possibilité à l'employeur CONSO de ne pas appliquer la limitation de déduction des frais de la voiture à la quotité des frais qui se rapportent à l'utilisation privée de cette voiture fixée à 30%, donc déductibilité= 74%, DNA= 26%.

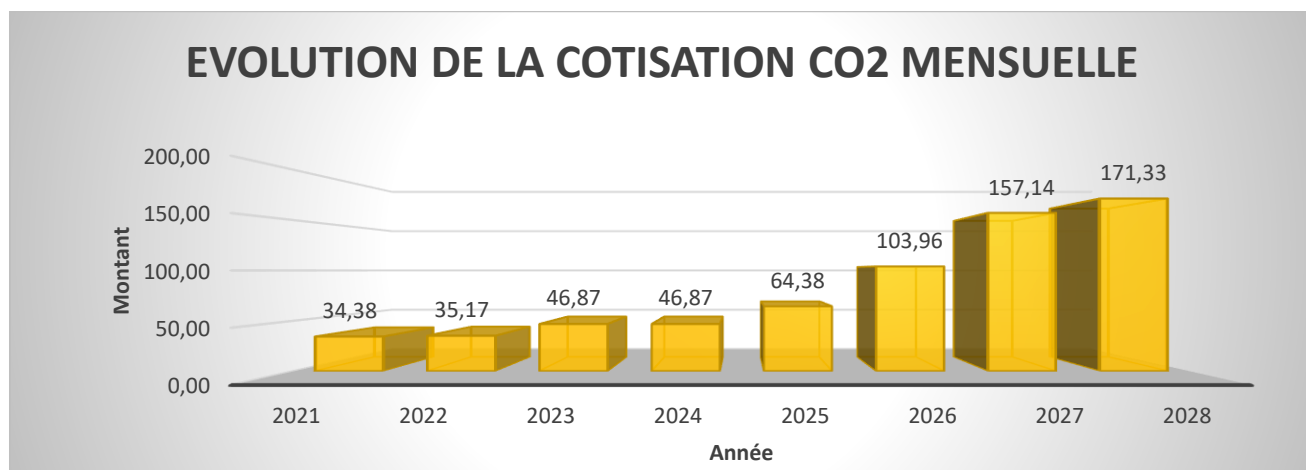
EVOLUTION DES TAUX: DEDUCTIBILITE ET DNA

Année	Déductibilité	DNA
2021	63%	37%
2022	63%	37%
2023	63%	37%
2024	63%	37%
2025	63%	37%
2026	50%	50%
2027	25%	75%
2028	0%	100%

3.2 Evolution de la cotisation CO2

	Evolution de la cotisation CO2 mensuelle							
	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Cotisation CO2	34,38	35,17	46,87	46,87	64,38	103,96	157,14	171,33
Evolution		2,30%	33,26%	0,00%	37,36%	61,48%	51,15%	9,03%
Evolution 2021-2028	398,33%							

Graphique 4 : Evolution de la cotisation CO2 mensuelle



Observation : L'analyse du graphique ci-avant montre encore une fois la volonté manifeste du législateur de décourager l'utilisation des voitures à émissions CO2 non nulles. En effet, de 2021 à 2028, l'augmentation de la cotisation CO2 sera de 398,33%, soit multiplié par 5 pour cette voiture. Ainsi, la charge annuelle passant de 412,56 € à 2.055, 96 €.

4. Droit à déduction en matière de TVA : les frais d'utilisation

La voiture est utilisée aussi bien à des fins professionnelles qu'à des fins privées, dans l'ordre de 70% et 30%. Ceci étant, la déduction est limitée à 50% sur la TVA ayant grevé les frais d'utilisation. La TVA déductible est à reprendre en grille 59 de la déclaration (annexe 4).

4.1 Détermination de la part privée par la méthode semi-forfaitaire

- Distance domicile-lieu de travail : 15 km ;
- Distance totale parcourue par le véhicule au cours de l'année 2020 : 27.000 km.

% Privé =	{{(Distance domicile-lieu de travail x 2 x 200 j) + 6.000 km}}	x 100
	Distance totale parcourue par la voiture au cours de l'année civile	
% Professionnel = 100 % - % Privé		

% Privé =	{(5 x 2 x 200 j) + 6.000 km}	x 100
	27.000 km	
% Professionnel = 100 % - % Privé		

% Privé :	29,63 % (30 %)
% Professionnel :	70,37 % (70 %)

4.2 Tableau 28 : Les frais d'utilisation

Voiture de société, année 2020					
Part professionnelle	70%				
Part privée	30%				
Nature	Base imposable	TVA 21%	Montant à payer	Taux de déductibilité	TVA déductible
Carburant	6.000	1.260	7.260	50%	630
Huile	600	126	726	50%	63
Nettoyage	600	126	726	50%	63
Entretien	2.000	420	2.420	50%	210
Réparation	4.000	840	4.840	50%	420
Contrôle technique	100	21	121	50%	10,5
Voiture de société, année 2021					
Part professionnelle	70%				
Part privée	30%				
Nature	Base imposable	TVA 21%	Montant à payer	Taux de déductibilité	TVA déductible
Carburant	6.200	1.302	7.502	50%	651
Huile	600	126	726	50%	63
Nettoyage	600	126	726	50%	63
Entretien	2.100	441	2.541	50%	220,5
Réparation	3.000	630	3.630	50%	315
Contrôle technique	100	21	121	50%	10,5

La TVA déductible sur les années 2020 et 2021 est respectivement de 1.396,5 € et 1.323 €. Il est à reprendre en grille 59 de la déclaration TVA.

5. Traitement comptable des frais de voiture en 2021

Date	N° Compte	Libellé de l'opération	Débit	Crédit
	61204 41100 à	Carburant TVA à récupérer	6.851 651	
	44000	Fournisseur		7.502
Carburant				
Date	N° Compte	Libellé de l'opération	Débit	Crédit
	61130 41100 à	Huile TVA à récupérer	663 63	
	44000	Fournisseur		726
Huile				
Date	N° Compte	Libellé de l'opération	Débit	Crédit
	61131 41100 à	Nettoyage TVA à récupérer	663 63	
	44000	Fournisseur		726
Nettoyage				
Date	N° Compte	Libellé de l'opération	Débit	Crédit
	61132 41100 à	Entretien TVA à récupérer	2.320,5 220,5	
	44000	Fournisseur		2.541
Entretien				
Date	N° Compte	Libellé de l'opération	Débit	Crédit
	61133 41100 à	Réparation TVA à récupérer	3.315 315	
	44000	Fournisseur		3630
Réparation				
Date	N° Compte	Libellé de l'opération	Débit	Crédit
	61335 41100 à	Contrôle technique TVA à récupérer	110,5 10,5	
	44000	Fournisseur		121
Contrôle technique				

NB : Concernant les écritures comptables ci-avant, il est remarquable que le prix hors TVA a augmenté. Il s'agit en fait de la TVA non déductible qui s'ajoute au prix hors TVA. Ceci étant, les charges déductibles devraient augmenter, mais il a été constaté que cette TVA non déductible est prise en compte dans le calcul des DNA, ce qui diminue les charges déductibles. Les charges déductibles portant sur les TVA non déductibles sont ramenées à 833,49¹²⁴ € en 2021 au lieu de 1323 €, ce qui augmente la base imposable au niveau de l'ISOC de la société CONSO.

6. Une voiture électrique immatriculée le 01/01/2022 remplace celle à essence

Evolution de la déductibilité (+ frais) et de la cotisation CO₂ des voitures « zéro émission » (ZE) dans le temps

DÉDUCTIBILITÉ	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031
ZE COMMANDÉE AVANT 2027	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
ZE COMMANDÉE EN 2027	-	-	-	-	-	-	95%	95%	95%	95%	95%
ZE COMMANDÉE EN 2028	-	-	-	-	-	-	-	90%	90%	90%	90%
ZE COMMANDÉE EN 2029	-	-	-	-	-	-	-	-	82,5%	82,5%	82,5%
ZE COMMANDÉE EN 2030	-	-	-	-	-	-	-	-	-	75%	75%
ZE COMMANDÉE À PARTIR DU 1/1/2031	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	67,5%

COTISATION CO ₂ (*)	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031
ZE COMMANDÉE AVANT LE 1/7/2023	20,83€	20,83€	20,83€	20,83€	20,83€	20,83€	20,83€	20,83€	20,83€	20,83€	20,83€
ZE COMMANDÉE À PARTIR DU 1/7/2023	-	-	20,83€	20,83€	23,41€	25,99€	28,57€	31,15€	31,15€	31,15€	31,15€

(*) MONTANT MENSUEL NON INDEXÉ

Observation : En comparant les résultats obtenus avec la voiture à essence aux informations contenues dans le tableau ci-dessus il ressort que la nouvelle voiture électrique présente des avantages certains car la déductibilité est de 100 % jusqu'en 2031, la cotisation CO₂ est de 249,96 euros par an jusqu'en 2031.

La société CONSO a donc intérêt à mettre à la disposition de Jean une voiture électrique afin de bénéficier d'une déductibilité de 100% jusqu'en 2031. Les changements apportés par la loi du 25 novembre 2021 montrent également que pour les voitures qui vont être commandées à partir de 2017 la déductibilité va passer de 95% à 67,5% en 2031. Cette évolution montre bien que le législateur belge vise deux choses : le verdissement de la voiture de société et la réduction du manque à gagner fiscal.

¹²⁴ 489,51 euros sont repris en DNA.

C. CONSEQUENCES DANS LE CHEF DE L'EMPLOYE JEAN

1. En matière d'IPP : Imposition de l'ATN

Ici, il est question de calculer l'ATN pour les exercices d'imposition 2021 et 2022. Pour rappel, la voiture a été immatriculée pour la première fois le 05 juillet 2019. Etant donné qu'un mois commencé compte pour un mois entier, il faut commencer à compter à partir du 1^{er} juillet 2019. Ainsi, le calcul est le suivant :

- Pour la période du 1^{er} janvier 2020 au 30 juin 2020 : 182 jours (au taux de 100%) ;
- Pour la période du 1^{er} juillet 2020 au 31 décembre 2020¹²⁵ : 184 jours (au taux de 94%).

Etant donné que la valeur à l'achat est de 48.400 €, on a :

- $48.400 \text{ €} \times 100\% \times 182/366 = 24.067,76 \text{ €}$;
- $48.400 \text{ €} \times 94\% \times 184/366 = 22.872,31 \text{ €}$.

La valeur catalogue 2020 est : $24.067,76 \text{ €} + 22.872,31 \text{ €} = 46.940,07 \text{ €}$.

- Pour la période du 1^{er} janvier 2021 au 30 juin 2021 : 182 jours (au taux de 94%) ;
- Pour la période du 1^{er} juillet 2021 au 31 décembre 2021 : 183 jours (au taux de 88%).

Etant donné que la valeur à l'achat est de 48.400 €, on a :

- $48.400 \text{ €} \times 94\% \times 182/365 = 22.685,67 \text{ €}$;
- $48.400 \text{ €} \times 88\% \times 183/365 = 21.354,34 \text{ €}$.

La valeur catalogue 2021 est de : $22.685,67 \text{ €} + 21.354,34 \text{ €} = 44.040,01 \text{ €}$.

Ayant obtenu la valeur catalogue de 2020 et de 2021, il faut calculer les pourcentages CO2 à retenir pour les exercices d'imposition 2021 et 2022 et l'ATN. Ci-après les calculs y relatifs :

EI 2021

Taux CO2 = $(5,5\% + (0,1\% \times (120-111))) = 6,4\%$

ATN = $46.940,07 \text{ €} \times 6,4\% \times 6/7 = 2.575 \text{ €}$.

EI 2022

Taux CO2 = $(5,5\% + (0,1\% \times (120-102))) = 7,3\%$ ¹²⁶

ATN = $44.040,01 \text{ €} \times 7,3\% \times 6/7 = 2.755,65 \text{ €}$ ¹²⁷

Le résultat des calculs ci-avant se résume dans le tableau suivant :

¹²⁵ 2020 est une année bissextile, donc 366 jours.

¹²⁶ Pour l'EI de 2023, le taux va s'élever à 8,4%

¹²⁷ Pour l'EI de 2023, l'ATN sera de 2.961,79 euros, soit une augmentation de 7,5%

Tableau 29 : Calcul de l'ATN

EI	2021	2022
Moteur	Essence	Essence
Emission CO2	120	120
Référence CO2	111g/km	102g/km
Pourcentage CO2	6,40%	7,30%
Valeur catalogue	46.940,07 €	44.040,01 €
ATN	2.575,00 €	2.755,65 €

En 2021 et 2022, Jean est respectivement imposé sur un ATN¹²⁸ de 2.575 € et 2.755,65 €

Observation : L'ATN imposable dans le chef de l'employé augmente par le fait que l'émission CO2 de référence est revue à la baisse.

Si l'utilisation de la voiture de société est conditionnée par l'intervention financière de la part de l'employé Jean, l'ATN sera diminué à concurrence de cette intervention¹²⁹. Celle-ci constitue une avance que l'employeur CONSO va pouvoir prélever sur le salaire de Jean. Comment se passe-t-il sur le plan comptable ?

En supposant que la rémunération brute est de 4000 € par mois, nous avons la situation suivante :

Rémunération brute	4000
Cotisations patronales	990,8
Coût salarial	4990,8
Cotisations personnelles	522,8
Imposable	3477,20
Précompte professionnel	1003,51
Cotisations spéciales de sécurité sociale (CSSL)	38,51
Net à payer/mois	2435,18

¹²⁸ Ces valeurs ne tiennent pas compte des frais forfaitaires ou des frais réels

¹²⁹ L'article 36, §2, alinéa 10 CIR 92

Ecriture comptable de la fiche de paie de l'employé Jean

Date	N° Compte	Libellé	Débit	Crédit
Jj/mm/aaaa	6202 6210 à	Rémunération employés Cotisations patronales d'assurance sociale	4000 990,8	
	4530 4540 4552	Précompte professionnel Cotisations ONSS Rémunérations nettes		1003,51 1552,11 2435,18
Fiche de paie de l'employé				

Si l'ATN fait l'objet d'une retenue mensuelle de 150 € sur le salaire de l'employé, il faut passer les écritures suivantes :

Date	N° Compte	Libellé	Débit	Crédit
Jj/mm/aaaa	4552 à	Rémunération nette	150	
	7410	ATN octroyée		2435,18
Intervention de l'employé dans l'ATN				
Jj/mm/aaaa	4552 à	Rémunération nette	2285,18	
	5500	Banque		2285,18
Paiement de la rémunération				

NB : Les écritures ci-dessus montrent que la rémunération nette passe de 2435,18 € à 2285,18 €. C'est l'effet de l'intervention de l'employé Jean dans l'ATN.

En 2021, Jean est imposé sur un ATN de : $2.575 \text{ €} - 1800 \text{ €} = 775 \text{ €}$;

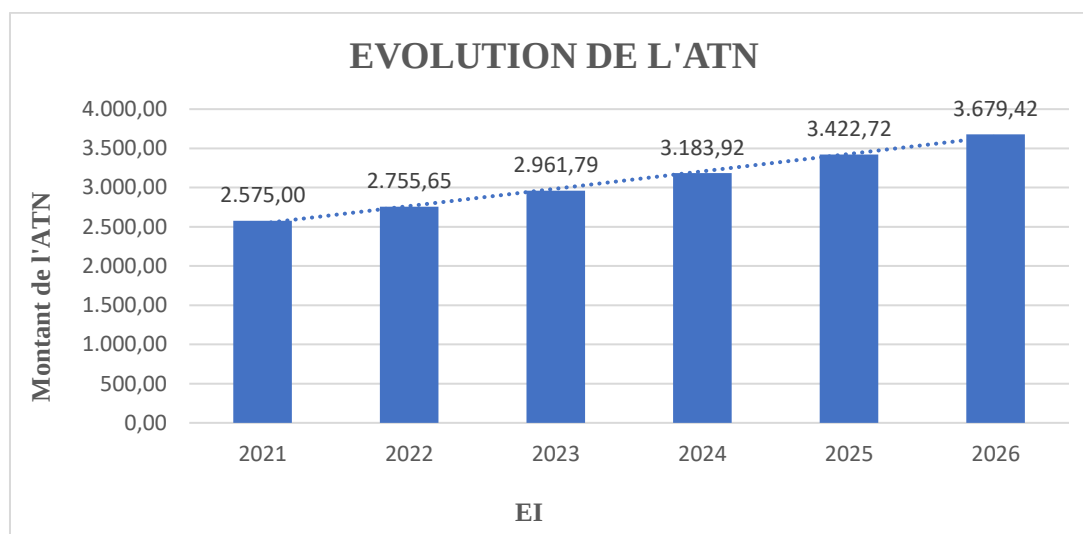
En 2022, Jean est imposé sur un ATN de : $2.755,65 \text{ €} - 1.800 \text{ €} = 955,65 \text{ €}$.

Vu les changements et les prévisions déjà connues, si Jean continue à bénéficier de cette voiture de société, l'ATN imposable va évoluer comme suit :

Evolution de l'ATN						
	2021	2022	2023	2024 ¹³⁰	2025	2026
ATN	2.575,00	2.755,65	2.961,79	3.183,92	3.422,72	3.679,42

¹³⁰ Vu la tendance, il a été retenu une augmentation de 7,5 % par an et ce, jusqu'en 2026.

Graphique 5 : Evolution de l'ATN



Observation : Malgré l'augmentation de l'ATN, le cas pratique montre bien que celui-ci reste extrêmement inférieur à la valeur réelle de l'avantage. Sur la base des chiffres, le coût annuel de la voiture pour les années 2020 et 2021 est respectivement de 24.787 € et 24.013 €. 30% de la part privée de ces derniers représentent 8.036,1 € et 7.803,9 €, or pour les mêmes années de revenu, l'ATN est respectivement de 2.575 € et 2.755,65 €.

D. ANALYSE

Le cas pratique vient de démontrer, chiffres à l'appui, que la circulaire du 15 juillet 2014 a amélioré la déductibilité des frais d'utilisation de la voiture de société. Aussi, il a été démontré que les frais de l'utilisation à des fins privées d'une voiture de société ne sont pas déductibles à 100% en tant que charge salariale dans le chef de l'employeur. Ainsi, 17% ou 40 % de l'ATN ne sont pas déductibles pour l'employeur dans l'impôt des sociétés, ce qui constitue une DNA. Celle-ci est reprise dans les DNA relatives aux frais de voitures dans le cadre de l'utilisation professionnelle.

Ce cas montre aussi que la loi du 25 novembre 2021 apporte une solution qui vise l'accélération du verdissement de la mobilité et la réduction du manque à gagner fiscal.

CONCLUSION GENERALE

L'étude porte sur la voiture de société mise à la disposition d'un employé à titre gratuit en menant une analyse comparative sur les conséquences fiscales et sociales dans le chef de l'employé et dans le chef de l'employeur/société. La problématique étant bien entendu d'essayer de découvrir, sur la base des cas chiffrés, l'objectif du législateur belge en matière de fiscalité relative à la voiture de société face aux conséquences d'ordre fiscal et environnemental dues à cette voiture.

Il est important de rappeler que la voiture de société est source de l'avantage de toute nature imposable dans le chef du bénéficiaire. Celui-ci est, dans le cadre de cette étude, l'employé de la société et non le dirigeant.

La démarche entreprise est de montrer par des exemples illustratifs la volonté manifeste du législateur belge à alourdir la taxation liée à la voiture de société et ce, au point de vue de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés et de la TVA. Pour ce faire, je me suis premièrement intéressé à la formule suivante applicable depuis le 01 janvier 2012 pour calculer l'ATN : **6/7 de la Valeur catalogue de la voiture x coefficient de vétusté x pourcentage CO2**. L'application de cette formule par des exemples chiffrés montre à suffisance le caractère forfaitaire de l'ATN. En effet, que la voiture soit neuve ou d'occasion, que l'achat bénéficie d'une remise ou pas, la valeur catalogue de la voiture demeure la base de calcul. Concernant le coefficient de vétusté, au lieu de tenir compte du pourcentage des amortissements, le législateur préfère une diminution de la valeur catalogue de 6% par tranche de 12 mois jusqu'à se stabiliser à 70%. Jusqu'en 2020, l'évolution de l'ATN était relativement faible. Mais depuis l'EI 2021 l'émission de référence CO2 est revue à la baisse chaque année, ce qui augmente sensiblement le taux CO2 et partant l'augmentation de l'ATN. Grâce à mes recherches, appuyées par des exemples chiffrés, la valeur de l'ATN va continuer à augmenter au cas où l'émission de référence CO2 est revue à la baisse comme le montrent les exercices d'imposition 2021, 2022 et 2023. En effet, les exemples chiffrés révèlent une augmentation du taux CO2 variant entre 13% et 18% par an pour les voitures à moteur thermique. L'utilisation d'une voiture électrique fixe le taux CO2 à 4%, mais cela ne signifie pas que l'ATN va sensiblement baisser car en général les voitures électriques coûtent plus cher que les voitures thermiques. Ci-avant, il a été rappelé que l'ATN est imposable dans le chef de l'employé qui utilise la voiture. Même si l'ATN augmente d'un exercice à un autre, la voiture de société reste fiscalement très intéressante pour l'employé car elle lui permet d'éviter des coûts auxquels il aurait dû faire face

s'il avait acquis sa propre voiture. Donc, les mesures prises jusqu'ici pour maintenir l'ATN à un niveau de plus en plus élevé ne sont pas de nature à décourager l'employé.

Il est beaucoup plus intéressant de se rendre compte de ce qui se passe chez l'employeur/société au regard des changements intervenus depuis 2017, année où le législateur montre réellement sa volonté de rendre les voitures de société moins avantageuses fiscalement. Pour ce faire, la loi portant réforme de l'impôt des sociétés du 25 décembre 2017 a apporté des changements au niveau de la déductibilité des frais liés à l'utilisation de la voiture de société. Alors qu'avant l'EI 2021, le pourcentage de la déductibilité se fixait par palier, la loi susdite a entraîné une baisse sensible du taux de déductibilité à partir de l'EI de 2021. Les cas chiffrés montrent que les voitures à moteur thermique accusent une baisse du taux de déductibilité entre 10% et 20%. Cette tendance va se poursuivre dans les années à venir car les voitures à émissions non nulles seront lourdement taxées jusqu'à atteindre un taux de déductibilité de 0% à partir de 2026 pour certains et de 2028 pour d'autres. Quant à la cotisation CO2, elle passe annuellement de 412,56 € en 2021 à 2055,9 € en 2028, soit une augmentation de 398,33%.

L'objectif recherché par le législateur depuis 2012 a été compromis par la circulaire du 15 juillet 2014. Celle-ci n'a fait qu'augmenter le taux de déductibilité en faveur de l'employeur car celui-ci avait la possibilité de ne pas appliquer la limitation de déduction des frais de la voiture à la quotité des frais liés à l'utilisation privée. Des cas analysés, il ressort une augmentation du taux de déductibilité de 10% au moins.

La loi du 25 novembre 2021 relative au verdissement de la mobilité ferme cette brèche et prévoit un traitement fiscal et social des voitures de société sur une période allant de 2021 à 2031. A travers cette loi, trois piliers sont retenus pour atteindre l'objectif¹³¹ :

- Traitement fiscal et social des voitures à émission non nulle et des voitures zéro émission ;
- Incitants fiscaux pour l'infrastructure de recharge ;
- Simplification et extension du budget mobilité

Concernant les voitures dites zéro émission (ZE), les voitures commandées avant 2027 continueront à bénéficier d'une déductibilité de 100%, tandis que celles commandées à partir de 2027, la déduction fiscale va diminuer progressivement selon l'année de commande passant ainsi de 95% à 67,5%. La cotisation CO2 annuelle passe de 249,50 avant 2023 à 373,80 à partir

¹³¹ La circulaire 2021/C/115 relative au verdissement fiscal de la mobilité revient sur cet objectif d'une manière détaillée. Voy. également la réponse à la question parlementaire n° 963 de Monsieur Christophe Bombled du 24.03.2022

de 2028. Jusqu'à ces périodes, ces chiffres sont fiscalement encourageants, contrairement à ceux des voitures à moteur thermique, mais jusqu'à quand ? A la volonté de lutter contre la pollution, il y a aussi la volonté de réduire ou de supprimer le manque à gagner fiscal dû à l'utilisation des voitures de société.

Dans la volonté du législateur belge de taxer lourdement, la réforme de l'impôt des sociétés de 2017 a également modifié les méthodes de calcul des DNA sur la quotité de l'ATN. Ainsi, la contribution de l'employé dans l'ATN n'a aucune incidence sur les DNA depuis 2017 car celles-ci sont calculées en tenant compte de l'ATN dans sa totalité. Plus encore, le taux passe de 17% à 40% en DNA s'il y a mise à disposition de la carte carburant.

Des résultats obtenus, sur la base des exemples chiffrés, l'objectif du législateur se résume comme suit :

1. Le verdissement de la mobilité en taxant lourdement les voitures de sociétés à émissions non nulles ;
2. La réduction du manque à gagner fiscal dû aux voitures de société.

De ce qui précède, il est remarquable que le législateur belge a mis tout en œuvre pour taxer lourdement l'employeur/société. Faudra-t-il, pour le législateur belge, d'imaginer une fiscalité dure qui frappe aussi le bénéficiaire de l'ATN en cette matière? La question est d'autant plus intéressante que tous les cas analysés dans ce travail montrent à suffisance que le coût fiscal de l'ATN reste extrêmement inférieur à la valeur réelle de l'avantage. Une étude y relative devrait aider le législateur belge à rendre le régime de voitures de société socialement équitable et atteindre l'objectif susdit.

Enfin, le sujet est tellement vaste que je n'ai pas pu traiter tous les cas y relatifs. C'est notamment les infrastructures de recharge qui, pour moi, vont jouer un rôle important dans les objectifs que s'est fixés le législateur belge en cette matière. La loi du 25 novembre 2021 et la circulaire 2021/C/113 concernant l'installation de stations de recharge destinées aux véhicules ainsi que les livraisons et prestations de services relatives à ces stations de recharge (annexe 6) constituent de bonnes références pour mener une études sur ces infrastructures.

BIBLIOGRAPHIE

Notes de cours

THILMANY Jean, 2021, « L'impôt de sociétés »

LAMENSCH Marie, 2021, « TVA »

Ouvrages

Sous la coordination scientifique de Steve GILSON « La protection de la rémunération », 50 ans d'application de la loi du 12 avril 1965, édition ANTHEMIS, 2016

Nathalie WELLEMANS, Les rémunérations alternatives, édition ANTHEMIS, 2020

Le grand guide des impôts 2021, édition INDICATOR LARCIER

Charlène HERBAIN, Marie LAMENSCH, Edoardo TRAVERSA « TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE », édition LARCIER, 2020

François COUTUREAU et Olivier EVRARD « FISCALITE ET MOBILITE », édition ANTHEMIS, 2020

Tony LAMPARELLI « LA TVA ET L'AUTOMOBILE » 5^{ème} édition, édition LARCIER, 2021

Françoise BALTUS « LA TVA, Fondements et mécanismes », 2^{ème} édition, édition LARCIER, 2020

Cédric MARCUS « Acheter une voiture ordinaire, hybride ou électrique via votre société : quelles en sont les conséquences fiscales ? », édition INDICATOR LARCIER, 2020

Codes

Philippe MALHERBE, Edoardo TRAVERSA, Tony LAMPARELLI et Laurent

TAINMONT, « Droit fiscal », 15^{ème} édition, édition LARCIER, 2020.

FISCONETPLUS, CIR 92, Revenus 2021

SITES INTERNET

[Simulateur de salaire brut-net | Partena Professional \(partena-professional.be\)](#)

[Simulation de paie de vacances \(sd.be\)](#)

[Avantages de toute nature | SPF Finances \(belgium.be\)](#)

[Définition | SPF Finances \(belgium.be\)](#)

[Quels déplacements ? | SPF Finances \(belgium.be\)](#)

[La "fiscalité 2026" sur les voitures de société votée à la Chambre, voici tout ce qu'il y a à savoir ! - FLEET](#)

[La « taxation 2026 » pour les voitures de société a été votée en Assemblée, c'est tout ce qu'il faut savoir ! - FLEET.be](#)

[ATN pour les voitures de société en 2021: il va peser plus sur votre portefeuille! | Touring](#)

[Faux hybrides | SPF Finances \(belgium.be\)](#)

[Les voitures de société : diagnostics et enjeux d'un régime fiscal \(openedition.org\)](#)

[5 alternatives à la voiture de société | SD Worx](#)

[Budgetmobilité \(lebudgetmobilite.be\)](#)

[Loi du 17/03/2019 concernant l'instauration d'un budget mobilité \(openjustice.be\)](#)

[Procédure pour l'introduction d'un budget mobilité | Budgetmobilité \(lebudgetmobilite.be\)](#)

[Employeurs | Budgetmobilité \(lebudgetmobilite.be\)](#)

[Travailleurs | Budgetmobilité \(lebudgetmobilite.be\)](#)

[Travailleurs | Budgetmobilité \(lebudgetmobilite.be\)](#)

[Quel est le montant du budget mobilité ? | Budgetmobilité \(lebudgetmobilite.be\)](#)

[A quoi pouvez-vous consacrer votre budget mobilité? | Budgetmobilité \(lebudgetmobilite.be\)](#)

[A quoi pouvez-vous consacrer votre budget mobilité? | Budgetmobilité \(lebudgetmobilite.be\) ;](#)

[Statut du budget mobilité | Budgetmobilité \(lebudgetmobilite.be\)](#)

[Les voitures de société : diagnostics et enjeux d'un régime fiscal \(openedition.org\)](#)

[Voitures de société - Avantage de toute nature | SPF Finances \(belgium.be\)](#)

[Ces 7 chiffres déroutants sur les voitures de société en Belgique | Home | 7sur7.be](#)

[L'épineuse question du nombre de voitures de société en Belgique - Brussels Studies Institute](#)

[La voiture de société plus populaire que jamais: +26% en 5 ans | L'Echo \(lecho.be\)](#)

ANNEXES

Annexe 1

FICHE N° 281.10 - ANNEE 2021		Page 1 de 4
1. N°	2. Date de l'entrée : de la sortie :	
3. Débiteur des revenus : NN ou NE :		
4. Expéditeur : Destinataire : NN ou NE :		
5. N° national ou NIF ou date et lieu de naissance :		
6. REMUNERATIONS (autres que visées sous 10, 11a et 12a) :		
a) Rémunérations (1) :		
b) Avantages de toute nature : Nature :		
c) Timbres fidélité :		
d) Options sur actions : % : % : % : ☐ Société étrangère		
1° Attribuées en 2021 :		
2° Attribuées avant 2021 :		
TOTAL (6a + 6b + 6c + 6d, 1° + 6d, 2°) :		250
7. REVENUS TAXABLES DISTINCTEMENT : a) Pécule de vacances anticipé (autre que visé sous 11b et 12b) : b) Arriérés (autres que visés sous 9b, 11c et 12c) : c) Indemnités de dédit (autres que visées sous 11d et 12d) et indemnités de reclassement : d) Rémunérations du mois de décembre (Autorité publique) (2) :		251 252 308 247
8. TIMBRES INTEMPERIES :		271
9. AVANTAGES NON RECURRENTS LIES AUX RESULTATS : a) Avantages : b) Arriérés :		242 243
10. IMPOSABLE AU TAUX DE 33 % : TRAVAILLEUR OCCASIONNEL DANS LE SECTEUR HORECA :		263
11. REMUNERATIONS OBTENUES PAR DES SPORTIFS DANS LE CADRE DE LEUR ACTIVITE SPORTIVE : a) Rémunérations : b) Pécule de vacances anticipé : c) Arriérés : d) Indemnités de dédit :		273 274 275 276
12. REMUNERATIONS OBTENUES PAR DES ARBITRES DE COMPETITIONS SPORTIVES POUR LEURS PRESTATIONS ARBITRALES, OU PAR DES FORMATEURS, DES ENTRAINEURS ET DES ACCOMPAGNATEURS POUR LEUR ACTIVITE AU PROFIT DE SPORTIFS : a) Rémunérations : b) Pécule de vacances anticipé : c) Arriérés : d) Indemnités de dédit :		277 278 279 280
13. PC-PRIVE : Montant de l'intervention de l'employeur :		240
14. INTERVENTION DANS LES FRAIS DE DEPLACEMENT : a) Transport public en commun : b) Transport collectif organisé : c) Autre moyen de transport :		
TOTAL (14a + 14b + 14c) :		254

Annexe 1 suite

FICHE N° 281.10 - ANNEE 2021		Page 2 de 4
15. FONDS D'IMPULSION : Prime du Fonds d'Impulsion pour la médecine générale obtenue par un médecin généraliste agréé pour s'installer dans une zone "prioritaire" :	267	 , . .
16. RETENUES POUR PENSION COMPLEMENTAIRE :		
a) Cotisations et primes normales :	285	 , . .
b) Cotisations et primes pour la continuation individuelle :	283	 , . .
Caisse :		
c) Cotisations et primes de pension libre complémentaire pour les travailleurs salariés :	387	 , . .
Caisse :		
17. REMUNERATIONS POUR HEURES SUPPLEMENTAIRES DANS L'HORECA QUI ENTRENT EN LIGNE DE COMPTE POUR L'EXONERATION :		
a) Auprès d'employeurs qui n'utilisent pas le système de caisse enregistreuse :		
1° Rémunérations ordinaires :	335	 , . .
Nombre d'heures supplémentaires :	336	 , . .
2° Arriérés :	337	 , . .
Nombre d'heures supplémentaires :	338	 , . .
b) Auprès d'employeurs qui utilisent le système de caisse enregistreuse :		
1° Rémunérations ordinaires :	395	 , . .
Nombre d'heures supplémentaires :	396	 , . .
2° Arriérés :	397	 , . .
Nombre d'heures supplémentaires :	398	 , . .
18. HEURES SUPPLEMENTAIRES QUI DONNENT DROIT A UN SURSALAIRE :		
a) Nombre total d'heures supplémentaires effectivement prestées :		
1) qui entrent en ligne de compte pour la limite jusqu'à 180 heures :		
a. dans le secteur de la construction avec système d'enregistrement :	305	 , . .
b. dans les autres secteurs :		
- prestées jusqu'au 30.06.2021 inclus :	312	 , . .
- prestées à partir du 01.07.2021 :	313	 , . .
2) qui entrent en ligne de compte pour la limite jusqu'à 360 heures :	317	 , . .
b) Base de calcul du sursalaire relatif aux heures supplémentaires donnant droit à une réduction de :		
- 66,81 % (..... heures)	233	 , . .
- 57,75 % (..... heures)	234	 , . .
19. REMUNERATIONS QUI ENTRENT EN LIGNE DE COMPTE POUR L'EXONERATION POUR HEURES SUPPLEMENTAIRES VOLONTAIRES :		
a) prestées en 2021 dans le cadre de la lutte contre la COVID-19 et/ou dans le cadre de la relance		
1) Rémunérations		
- pour heures supplémentaires prestées entre le 01.01.2021 et le 30.06.2021 inclus auprès d'employeurs appartenant aux secteurs cruciaux :		 , . .
- pour heures supplémentaires prestées entre le 01.07.2021 et le 31.12.2021 inclus dans le cadre de la relance :		 , . .
TOTAL :	310	 , . .
2) Heures supplémentaires		
- prestées du 01.01.2021 au 30.06.2021 inclus auprès d'employeurs appartenant aux secteurs cruciaux :		 , . .
- prestées du 01.07.2021 au 31.12.2021 inclus dans le cadre de la relance :		 , . .
TOTAL :	311	 , . .
b) prestées en 2020 dans le cadre de la lutte contre la COVID-19 auprès d'employeurs appartenant aux secteurs critiques et/ou auprès d'employeurs appartenant aux secteurs cruciaux		
1) Rémunérations :	306	 , . .
2) Heures supplémentaires prestées en 2020 et payées en 2021 :	307	 , . .
20. PRECOMPTE PROFESSIONNEL :		
a) Calculé sur les revenus reçus de l'employeur :		 , . .
b) Calculé sur les revenus reçus d'une société étrangère liée :		 , . .
TOTAL :	286	 , . .
21. COTISATION SPECIALE POUR LA SECURITE SOCIALE :	287	 , . .
22. PERSONNEL DU SECTEUR PUBLIC SANS CONTRAT DE TRAVAIL (3) :	290	OUI

Annexe 1 suite

[illegible]

Annexe 2

Administration générale de la Fiscalité – Expertise Opérationnelle et Support
Service TVA
Taxe sur la valeur ajoutée

Décision TVA n° E.T.129.852 dd. 15.06.2016

Apposition de publicité sur une voiture *Déduction*

L'apposition de publicité (une couleur d'un ton déterminé, la dénomination ou raison sociale de la firme, des mentions à caractère publicitaire) sur une voiture automobile ne doit pas être considérée comme un service relatif à un tel véhicule mais constitue un service de publicité.

Par conséquent, la TVA ayant grevé ces dépenses publicitaires, n'est pas visée par la limitation de déduction à 50 %, prévue à l'article 45, § 2, alinéa 1^{er}, du Code TVA.

Néanmoins, un tel lettrage publicitaire sur la voiture en question, utilisée pour les besoins d'une activité économique, n'influe, nullement, sur la déduction de la TVA grevant les biens et les services se rapportant à ce véhicule (frais de carburant, d'entretien, traitement antirouille...), de sorte que cette déduction s'opère en tenant compte de l'usage professionnel et de la limitation de principe à 50 % (Code TVA, article 45, §§ 1^{er} et 2, alinéa 1^{er}; arrêté royal n° 3, article 1^{er} et circulaire AGFisc n° 36/2015 dd. 23.11.2015).

La décision E.T.18.944 dd. 27.02.1975 est abrogée.

J. MARCKX
Conseiller général

Annexe 3

	Codes	Période imposable
Impôts non déductibles	1201	, . .
Impôts, taxes et rétributions régionaux	1202	, . .
Amendes, pénalités et confiscations de toute nature	1203	, . .
Pensions, capitaux, cotisations et primes patronales non déductibles	1204	, . .
Frais de voiture et moins-values sur véhicules automobiles non déductibles	1205	, . .
Allocations de mobilité non déductibles	1234	, . .
Frais de voiture à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature	1206	, . .
Frais de l'allocation de mobilité à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature	1235	, . .
Frais de réception et de cadeaux d'affaires non déductibles	1207	, . .
Frais de restaurant non déductibles	1208	, . .
Frais de vêtements professionnels non spécifiques	1209	, . .
Intérêts exagérés	1210	, . .
Intérêts relatifs à une partie de certains emprunts	1211	, . .
Surcoûts d'emprunt non déductibles	1262	, . .
Avantages anormaux ou bénévoles	1212	, . .
Avantages sociaux	1214	, . .
Avantages de titres-repas, chèques sport/culture ou éco-chèques	1215	, . .
Libéralités	1216	, . .
Réductions de valeur et moins-values sur actions ou parts	1217	, . .
Escomptes non déductibles pris en charge sur des immobilisations incorporelles ou corporelles non amortissables ou des immobilisations financières	1243	, . .
Reprises d'exonérations antérieures	1218	, . .
Participation des travailleurs et primes bénéficiaires	1233	, . .
Indemnités pour coupon manquant	1220	, . .
Frais d'œuvres agréées tax shelter	1232	, . .
Primes, subsides en capital et en intérêt régionaux	1222	, . .
Indemnités payées en exécution d'une convention de déduction d'intérêts	1263	, . .
Indemnités payées en exécution d'une convention de transfert intra-groupe	1264	, . .
Commissions et autres rétributions d'agents de sportifs non déductibles	1244	, . .
Paiements non déductibles vers certains Etats	1223	, . .
Paiements non déductibles effectués dans le cadre de certains dispositifs hybrides	1236	, . .
Dépenses non justifiées	1225	, . .
Reprise de déduction pour revenus d'innovation en cas d'étalement des frais historiques	1230	, . .
Reprise de déduction pour revenus d'innovation suite au non-emploi en dépenses qualifiantes	1231	, . .
Revenus générés dans le cadre d'un dispositif hybride non repris dans les bénéfices	1237	, . .
Bénéfices non distribués d'une société étrangère contrôlée	1238	, . .
Corrections positives en application du Régime Diamant		
Différence positive entre le bénéfice brut déterminé forfaitairement et le bénéfice brut déterminé comptablement	1226	, . .
Réduction de valeur sur stock et frais non déductibles	1227	, . .
Différence positive entre la rémunération de référence pour un dirigeant d'entreprise et la rémunération de dirigeant d'entreprise la plus élevée	1228	, . .
Correction en fonction du montant minimum du revenu net imposable issu du commerce de diamants	1229	, . .

T

A. Opérations soumises à un régime particulier	[][][][][][][][][][] , [][]	00
B. Opérations pour lesquelles la TVA est due par le déclarant :		
- au taux de 6 p.c.	[][][][][][][][][][] , [][]	01
- au taux de 12 p.c.	[][][][][][][][][][] , [][]	02
- au taux de 21 p.c.	[][][][][][][][][][] , [][]	03
C. Services pour lesquels la TVA étrangère est due par le cocontractant	[][][][][][][][][][] , [][]	44
D. Opérations pour lesquelles la TVA est due par le cocontractant	[][][][][][][][][][] , [][]	45
E. Livraisons intracommunautaires exemptées effectuées en Belgique et ventes ABC	[][][][][][][][][][] , [][]	46
F. Autres opérations exemptées et autres opérations effectuées à l'étranger	[][][][][][][][][][] , [][]	47

G. Montant des notes de crédit délivrées et des corrections négatives :		
- relatif aux opérations inscrites en grilles 44 et 46		48
- relatif aux autres opérations du cadre II		49

1

1

Annexe 4 suite

[illegible]

Circulaire AGFisc N° 30/2014 (n° Ci.RH.243/633.725) d.d. 15.07.2014

Frais professionnels

Frais de voiture

Avantage de toute nature

Limitation des frais de voitures, voitures mixtes et minibus mis à disposition de tiers lorsque l'avantage de toute nature correspondant constitue un élément imposable dans le chef de ceux-ci.

1. La présente circulaire concerne la limitation des frais de voitures, voitures mixtes et minibus visés à l'art. 65, CIR 92 (ci-après, voitures) mis à disposition de tiers lorsque l'avantage de toute nature correspondant constitue un élément imposable dans le chef de ceux-ci. Cette circulaire fait suite, entre autres, à la QP n° 138 du 07.03.2013, posée par le Représentant D. Van der Maelen (Bull. QR n° 53 158, p. 178).

2. A l'IPP, l'art. 66, § 1^{er}, CIR 92, dispose que les frais professionnels afférents à l'utilisation des voitures en question, ne sont déductibles qu'à concurrence de 75 % (des dérogations à cette règle sont toutefois prévues à l'art. 66, § 2, CIR 92 pour les frais afférents à certains véhicules -taxis, etc.-, et à l'art. 66, § 4, CIR 92 pour les frais afférents aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail).

A l'ISoc., l'art. 198bis, CIR 92, fixe le pourcentage de déduction des frais afférents à ces voitures autres que les frais de carburant (pour lesquels la déduction reste limitée à 75 %).

3. Les n°s 66/41 et 195/109, Com.IR 92 prévoient que pour éviter des doubles taxations, il n'y a pas lieu de limiter la quotité des frais qui se rapporte à l'usage d'une voiture par un tiers lorsque l'avantage de toute nature correspondant constitue un élément imposable dans le chef de celui-ci.

4. Depuis le 01.01.2012, le montant de l'avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'une voiture mise gratuitement à disposition n'est plus lié au nombre de kms parcourus à des fins personnelles, de sorte que les directives susvisées trouvent plus

difficilement à s'appliquer aux frais de voiture en question qui ont été faits ou supportés à partir de cette date.

Pour éviter des doubles taxations, il a été décidé que les frais qui se rapportent à l'usage d'une voiture par un tiers ne devraient pas être considérés comme des frais de voiture **à concurrence du montant de l'avantage de toute nature qui est imposable dans le chef dudit tiers.**

5. Pour déterminer le régime fiscal applicable aux frais de voiture concernés, il y a dès lors lieu de procéder comme suit :

- à l'IPP, l'avantage de toute nature doit être déduit du total des frais professionnels afférents à la voiture mise à disposition; le solde éventuel est soumis à la limitation à 75 %;
- à l'ISoc, l'avantage doit être ventilé en une quotité afférente aux frais de carburant et une quotité se rapportant aux autres frais. Les frais de carburant totaux, à l'exclusion de la quotité qui est comprise dans l'avantage de toute nature, sont déductibles à concurrence de 75 %. La somme des autres frais, après déduction de la quotité comprise dans l'avantage de toute nature, est déductible au taux fixé à l'art. 198bis, CIR 92.

Le montant qui correspond à l'avantage de toute nature, le cas échéant limité au montant des frais réellement exposés relatifs à la voiture mise à disposition, est par ailleurs déductible à 100 % à titre de frais professionnels (pour autant que le montant de l'avantage de toute nature soit repris sur une fiche individuelle au nom de la personne à qui la voiture est mise à disposition).

6. Cette circulaire s'applique aux frais exposés à partir du 01.01.2012.

7. Si, malgré le fait que le nombre de km parcourus à des fins personnelles ne joue plus aucun rôle lors de la détermination de l'avantage de toute nature imposable, l'employeur/la société est en mesure de démontrer quelle quotité des frais exposés se rapporte à l'utilisation privée de la voiture, il peut continuer à revendiquer l'application des dispositions des n°s 66/41 et 195/109, Com.IR 92 à la place de la méthode citée ci-avant.

Le Ministre,

Koen GEENS

Circulaire 2021/C/113 concernant l'installation de stations de recharge destinées aux véhicules électriques ainsi que les livraisons et prestations de services relatives à ces stations de recharge

taxe sur la valeur ajoutée ; livraisons ; prestations de services ; taux de TVA ; travail immobilier ; report de perception ; droit à déduction

SPF Finances, le 20.12.2021

Administration générale de la Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée

Table des matières

1. Introduction	2
2. Livraison avec installation d'une station de recharge	2
2.1. Nature de l'opération.....	2
2.2. Taux	3
2.3. Report de perception.....	4
2.4. Droit à déduction	5
2.4.1. Stations de recharge installées au sein d'une entreprise.....	5
2.4.2. Stations de recharge installées chez l'employé	6
3. Chargement de véhicules électriques via une station de recharge	8
3.1. Nature de l'opération.....	8
3.1.1. Stations de recharge (semi-) publiques	8
3.1.2. Stations de recharge mises à la disposition des employés	10
3.1.2.1. Conséquences en matière de TVA dans le chef de l'eMP	10
3.1.2.2. Conséquences en matière de TVA dans le chef de l'employé.....	11
3.1.2.3. Conséquences en matière de TVA dans le chef de l'employeur.....	12
3.2. Taux	12
3.3. Droit à déduction	12

1. Introduction

De plus en plus de véhicules automobiles sont équipés d'un moteur électrique afin d'en assurer la propulsion. L'énergie de ces véhicules est fournie par une batterie de traction ou une pile à combustible. Certains véhicules sont équipés exclusivement d'un moteur électrique et d'autres sont des modèles hybrides.

Les véhicules automobiles à moteur électrique (ci-après : véhicules électriques) peuvent être alimentés en énergie électrique via une station de recharge.

Aux fins de l'application de la présente circulaire, on entend par station de recharge, les bornes de recharge et les points de recharge composés d'une connexion électrique avec une fiche d'alimentation permettant de brancher le véhicule électrique.

Par bornes de recharge, on entend les stations de recharge incorporées dans le sol. Celles-ci sont habituellement qualifiées de biens immeubles par nature.

Par points de recharge, on entend les prises de courant spécifiquement conçues pour le chargement des véhicules électriques, qui sont généralement placées sur le mur d'un bien immobilier. Ces prises sont habituellement qualifiées de biens immeubles par destination et conservent leur caractère mobilier, pour les dispositions de la législation TVA.

Les fabricants proposent cette infrastructure de recharge personnalisée afin que la batterie d'un véhicule électrique puisse être rechargée à différents endroits (par exemple, le long de la voie publique, au domicile de particuliers, au sein des entreprises).

La présente circulaire commente les règles en matière de TVA, applicables à la livraison et l'installation d'une station de recharge, au chargement d'un véhicule électrique et au droit à déduction de la TVA.

2. Livraison avec installation d'une station de recharge

2.1. Nature de l'opération

La livraison avec placement d'une borne de recharge, composée d'un ou de plusieurs points de recharge incorporés au sol, est, en principe, considérée comme un travail immobilier, au sens de [l'article 19](#), § 2, troisième alinéa, du Code de la TVA. La borne de recharge est généralement placée le long de la voie publique ou dans des parkings privés ou publics destinés aux véhicules électriques.

En ce qui concerne la livraison avec placement d'une station de recharge individuelle, il convient d'examiner les circonstances de fait relatives à la nature de l'opération. Par exemple, l'installation d'un point de recharge sur le mur d'un bâtiment n'est pas considérée comme un travail immobilier mais peut y être assimilée (voir ci-dessous).

Le lieu des livraisons avec installation ou des travaux immobiliers relatifs à toutes les stations de recharge installées en Belgique se situe en Belgique (articles 14, § 3, 21, § 3, 1° et 21 bis, § 2, 1°, du Code de la TVA).

2.2. Taux

La livraison avec placement d'une station de recharge est, en principe, soumise au taux normal de la TVA qui est actuellement de 21 %.

C'est le cas, par exemple, en ce qui concerne la livraison avec placement d'une station de recharge dans un bâtiment d'entreprise, le long de la voie publique ou sur un parking public.

Toutefois, dans certains cas, un taux réduit de TVA peut s'appliquer lorsque la station de recharge est installée dans un logement privé (par exemple, au domicile d'un employé).

En effet, la rubrique XXXVIII du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 relatif aux taux de la TVA prévoit, sous certaines conditions, l'application d'un taux réduit à l'égard des travaux immobiliers et de certaines autres opérations relatives à une habitation utilisée comme **logement privé** depuis au moins 10 ans.

Bien que la livraison avec placement d'un point de recharge destiné aux véhicules électriques au sein d'un bâtiment ne soit pas considérée comme un travail immobilier, au sens de l'article 19, § 2, du Code de la TVA (vu que les machines et dispositifs placés dans un bâtiment conservent leur caractère mobilier ou deviennent tout au plus immeubles par destination), l'opération concernée est bel et bien considérée comme une **opération assimilée à un travail immobilier**. Une telle opération est visée au point c), du § 3, de la rubrique XXXVIII du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, précité.

En particulier, la livraison avec placement, à l'intérieur d'un bâtiment, d'un point de recharge destiné aux véhicules électriques est considérée comme une opération comportant à la fois la fourniture et la fixation à un bâtiment, de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation électrique. Le taux réduit peut être appliqué si les conditions fixées aux rubriques concernées sont réunies.

La livraison avec installation d'une station de recharge destinée aux véhicules électriques est considérée comme une opération se rapportant à l'habitation proprement dite, à laquelle le taux réduit s'applique, si cette station est placée :

- dans le logement privé proprement dit ou sur sa façade extérieure, ou ;
- dans le garage ou le carport de l'occupant du logement privé ou encore sur la façade de ces annexes, ce qui inclut les boxes de garage privatifs des immeubles à appartements, les places de stationnement privatifs situés dans ou en-dessous des immeubles à appartements, pour autant que l'appartement dont ils dépendent soit utilisé comme habitation privée ;
- sur la voie d'accès reliant la voie publique au garage qui fait partie de l'habitation proprement dite ou reliant l'accès principal à l'habitation ou au bâtiment, ou ;
- sur la terrasse extérieure faisant partie intégrante de l'habitation car elle y est attenante.

Si la station de recharge n'est pas installée dans l'habitation proprement dite, ou plus généralement, l'est à un autre endroit que ceux mentionnés ci-dessus, le taux réduit ne s'applique pas à sa livraison et à son installation. En effet, les opérations qui ne concernent pas l'habitation proprement dite sont explicitement exclues de l'application du taux réduit.

Par conséquent, le taux normal de 21 % de la TVA s'applique si une station de recharge est, par exemple, placée dans le jardin attenant à l'habitation ou sur un emplacement de parking, près d'une allée ou devant un bâtiment (voir, entre autres, la décision n° E.T.80.398 du 01.10.1996 et la question parlementaire orale n° 805 de madame la Représentante Barbara Pas du 19.11.2015). Le taux normal

est, également, applicable si, par exemple, une borne de recharge est installée dans un box de garage qui ne dépend pas de l'habitation privée de l'occupant (notamment, lorsque l'occupant ne dispose pas d'une habitation privée, dotée de son propre garage mais, par exemple, d'un box de garage acheté à proximité de l'habitation privée).

Il convient de noter que le taux réduit s'applique également lorsque la station de recharge reste la propriété de l'employeur et que ce dernier la met à la disposition de l'employé, moyennant paiement d'une rémunération ou non. Le numéro 50 de la circulaire n° 6 du 22.08.1986 relative au taux réduit dans le secteur immobilier établit que c'est l'affectation de l'immeuble qui doit entrer en ligne de compte et pas le statut de la personne juridiquement maître de l'ouvrage, afin de vérifier si la condition relative à la fourniture et à la facturation du service au consommateur final, telle que prévue à la rubrique XXXVIII du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, précité, est respectée. Etant donné que la destination finale du service consiste à utiliser la station de recharge dans une habitation privée, ladite condition est remplie.

Parfois, une station de recharge est installée dans un bâtiment à usage mixte (utilisé à la fois comme habitation privée et à des fins professionnelles). Si l'**utilisation privée est prépondérante** et si l'utilisation professionnelle est accessoire, le taux réduit de 6 % peut alors être appliqué à la livraison avec installation de la station de recharge. En revanche, si ce travail immobilier n'est effectué qu'aux locaux professionnels (par exemple, une station de recharge installée dans un garage exclusivement utilisé professionnellement), la taxe est alors due au taux normal de la TVA, étant donné que ce travail ne concerne pas l'habitation, au sens strict du terme.

Cependant, si l'**utilisation privée est accessoire** du fait que les locaux professionnels constituent la partie la plus importante de l'ensemble du bâtiment, le taux réduit de 6 % reste limité au travail qui se rapporte à l'habitation privée proprement dite (par exemple, l'installation d'une station de recharge dans un débarras appartenant aux quartiers privés).

Par souci d'exhaustivité, mentionnons également qu'il est possible d'appliquer les rubriques XXXII, XXXIII, XXXVI, XXXVII, XL, du tableau A et les rubriques X et XI du tableau B, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, précité, aux conditions fixées dans ces rubriques, ainsi que les dispositions temporaires en matière de démolition et reconstruction de bâtiments, reprises à l'article 1^{er} *quater* de l'arrêté royal n° 20. Dans le commentaire TVA, au Chapitre 7, Section 4, sous les points 8 et suivants et au Chapitre 7, Section 5, sous les points 10 et suivants, il est loisible de retrouver un aperçu complet relatif au commentaire administratif concernant le taux réduit applicable aux travaux immobiliers et aux opérations y assimilées.

2.3. Report de perception

Par dérogation à l'article 51, § 1^{er}, 1°, du Code de la TVA, le cocontractant de l'assujetti établi en Belgique qui effectue une des opérations visées à l'article 20, § 2, de l'arrêté royal n° 1, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, doit acquitter la taxe due sur cette opération lorsqu'il est lui-même un assujetti établi en Belgique et tenu au dépôt de déclarations périodiques à la TVA, visé à l'article 53, § 1^{er}, premier alinéa, 2°, du Code de la TVA ou un assujetti non établi en Belgique qui a fait agréer un représentant responsable en Belgique, conformément à l'article 55, § 1^{er}, ou § 2, du Code de la TVA (voir article 20, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 1, précité).

Le report de perception, visé à l'article 20 de l'arrêté royal n° 1, s'applique à tous les travaux immobiliers, au sens de l'article 19, § 2, du Code de la TVA et, dans la mesure où il ne s'agit pas de travaux immobiliers, également à l'opération comportant à la fois la fourniture et la fixation à un bâtiment, de tout ou partie

des éléments constitutifs d'une installation électrique d'un bâtiment, à l'exclusion des appareils d'éclairage et des lampes (voir article 20, § 2, 1^o, c), de l'arrêté royal n° 1).

Le report de perception s'applique à la livraison avec placement d'une borne de recharge ou à la livraison et au placement d'un point de recharge, lorsque l'infrastructure de recharge concernée fait partie de l'installation électrique d'un bâtiment, telle que visée au § 2, 1^o, c), de l'article 20 de l'arrêté royal n° 1 et pour autant que les autres conditions soient également réunies.

Lorsqu'un seul contrat est conclu pour la livraison avec placement d'une station de recharge (objet principal), pour l'entretien et d'autres services accessoires (par exemple, l'accès à la plate-forme numérique), le report de perception s'applique sur le tout, à condition que chaque facture fasse référence au contrat concerné ayant comme objet principal la livraison et l'installation d'une station de recharge.

Exemple 1 :

Un contrat est conclu avec un fournisseur de stations de recharge par lequel, en plus de la livraison et du placement d'une telle station, le fournisseur assurera également son entretien pendant une période de 24 mois et par lequel, une application est prévue, permettant la surveillance de l'usage de cette station. Chaque mois, l'utilisateur reçoit une facture pour ces prestations. Il est supposé que le report de perception soit appliqué sur le tout, à condition que chaque facture mensuelle fasse référence au contrat concerné. Si la livraison et le placement de la station de recharge entre en considération pour le taux réduit de la TVA, celui-ci est, dans ces circonstances, également applicable à l'entretien et à la surveillance de cette station.

Exemple 2 :

En vue de la surveillance d'une station de recharge, un contrat est conclu avec un assujetti qui n'assure pas le placement et l'entretien de cette station. Le report de perception n'est, dans ce cas, pas applicable. L'assujetti doit facturer ses services avec application du taux de 21 % de la TVA.

Enfin, il convient de noter qu'en cas de recours à un assujetti étranger pour la livraison et le placement d'une station de recharge, le report de perception est toujours applicable, si le preneur est un assujetti établi en Belgique et tenu au dépôt de déclarations périodiques à la TVA, visé à l'article 53, § 1^{er}, premier alinéa, 2^o, du Code de la TVA ou un assujetti non établi en Belgique qui a fait agréer un représentant responsable en Belgique, conformément à l'article 55, § 1^{er}, ou § 2, du Code de la TVA (article 51, § 2, 5^o, du Code de la TVA).

2.4. Droit à déduction

2.4.1. Stations de recharge installées au sein d'une entreprise

Une station de recharge installée au sein d'une entreprise est considérée comme faisant partie de l'installation électrique de l'entreprise. Le droit à déduction doit être déterminé conformément à l'article 45, §§ 1^{er} et 1^{er} *quinquies*, du Code de la TVA.

Si cette installation est utilisée exclusivement pour effectuer des opérations taxables, dans le cadre de l'activité économique ouvrant droit à déduction, la TVA grevant les frais de cette installation est entièrement déductible. Ce sera le cas lorsque la station de recharge n'est utilisée que par les administrateurs, dirigeants et employés d'une entreprise assujettie avec droit à la déduction totale ou bien lorsque les clients ou les fournisseurs de cette entreprise (moyennant paiement ou pas) peuvent

utiliser la station de recharge dans le cadre de leur visite rendue à cet assujetti ou encore lorsque des tiers peuvent utiliser cette station, moyennant paiement.

En cas d'utilisation mixte, la déduction est limitée.

Même si une station de recharge est louée par une entreprise et est placée sur son site (et le loyer ne couvre que le coût de la station de recharge et pas celui du courant fourni), une telle station est considérée comme faisant partie de l'installation électrique de l'entreprise. La TVA grevant la location de la station de recharge est déductible, conformément aux règles normales (application de l'article 45, § 1^{er}, du Code de la TVA).

Par analogie avec la position administrative en matière de déduction de la TVA afférente aux frais de parking, telle que communiquée dans la décision n° E.T.108.474 du 09.12.2004, il ne convient pas de tenir compte, dans ces situations, de la proportion de l'utilisation professionnelle des véhicules à recharger. La limitation de la déduction, prévue à l'article 45, § 2, du Code de la TVA, ne s'applique pas.

2.4.2. Stations de recharge installées chez l'employé

Parfois, également, l'employeur livre et installe une station de recharge au domicile d'un employé (la propre habitation de l'employé ou l'habitation louée par lui). Dans ce cas, la station de recharge ne fait évidemment pas partie de l'installation électrique de l'entreprise. Une déduction n'est opérée que dans la mesure où la station de recharge est utilisée à titre professionnel.

Une distinction doit être établie entre la situation où la station de recharge est mise à la disposition de l'employé à titre gratuit et celle où l'employé est tenu de payer une rémunération à l'employeur. Il convient de remarquer que la notion de « à titre onéreux » ne se rapporte pas uniquement à la situation où un employé reçoit une station de recharge en échange d'une diminution de son salaire net, mais, également, à celle où, dans le cadre d'un plan cafétéria avec un système de points, un employé peut opter pour disposer d'une station de recharge chez lui, à son domicile mais avec comme conséquence qu'il renonce aux autres avantages que le plan cafétéria pourrait lui offrir.

Dans un souci de simplification administrative, la mise à disposition d'une station de recharge, par un assujetti belge, en échange d'une diminution du salaire brut d'un employé belge est considérée comme une mise à disposition à titre gratuit.

Dans la situation où une station de recharge est mise à la disposition de l'employé **à titre gratuit**, la déduction doit être limitée à concurrence de l'utilisation professionnelle du véhicule, conformément à l'article 45, §§ 1^{er} et 1^{er} *quinquies*, du Code de la TVA. L'utilisation professionnelle de la station de recharge est déterminée de la même manière que l'utilisation professionnelle du véhicule électrique mis à la disposition de l'employé. Les méthodes permettant de déterminer l'utilisation professionnelle d'un véhicule mis à la disposition d'un employé sont décrites dans la circulaire AGFisc n° 36/2015 (n° E.T.119.650) du 23.11.2015.

La limitation de la déduction prévue à l'article 45, § 2, du Code de la TVA ne s'applique pas à l'achat ou à la location d'une station de recharge.

Il convient encore de noter que, lorsqu'une station de recharge quitte gratuitement le patrimoine de l'entreprise (par exemple, lorsqu'elle reste dans l'habitation en cas de déménagement de l'employé), il doit être tenu compte des conséquences en matière de TVA. Dans ce contexte, il convient d'établir la distinction entre les stations de recharge considérées comme ayant un caractère mobilier (par exemple,

celles placées sur le mur de l'habitation) et les stations de recharge considérées comme ayant un caractère immobilier (par exemple, celles ancrées dans le sol).

A l'égard des stations de recharge considérées comme ayant un caractère mobilier, l'assujetti doit effectuer un prélèvement, au sens de l'article 12, § 1er, 1°, du Code de la TVA, pour autant qu'il ait bénéficié d'un droit à la déduction totale ou partielle de la TVA ayant grevé leur acquisition. Lorsqu'une telle station de recharge a subi une limitation de la déduction de la TVA, lors de son acquisition, l'article 10, § 1er, premier alinéa, 3°, de l'arrêté royal n° 3 relatif aux déductions permet cependant, dans ce cas, d'opérer une déduction complémentaire sous forme de révision, à concurrence d'un cinquième du montant de la TVA qui a subi initialement la limitation de la déduction, pour l'année durant laquelle la livraison ou le prélèvement s'effectue et pour les années encore à courir de la période de révision.

A l'égard des stations de recharge considérées comme ayant un caractère immobilier, il convient de ne procéder à une révision des déductions que dans les cas prévus à l'article 10, § 1er, premier alinéa, 1°, de l'arrêté royal n° 3, précité.

Compte tenu du fait qu'un employeur ne peut pas toujours clairement discerner la mesure dans laquelle une station de recharge installée chez un employé peut être qualifiée de meuble ou d'immeuble, l'administration ne critiquera pas le fait que l'employeur ne procède qu'à une révision des déductions, prévue à l'article 10, § 1er, premier alinéa, 1°, de l'arrêté royal n° 3, applicable à l'égard des stations de recharge immeubles par nature.

Lorsque l'employé est tenu de payer une rémunération à l'employeur pour l'obtention d'une station de recharge à son domicile (**à titre onéreux**), les limitations de la déduction prévues à l'article 45, §§ 1^{er}, et 1^{er} *quinquies*, du Code de la TVA ne s'appliquent pas si la mise à disposition du bien s'effectue moyennant une rémunération égale à la valeur normale (conformément à l'article 32 du Code de la TVA). Ceci vaut tant dans la situation où l'employé prend en location la station de recharge chez l'employeur, sans que n'intervienne un transfert de propriété, que dans la situation où l'employé en devient propriétaire, moyennant rémunération.

Si l'employé prend en location la station de recharge, il convient de tenir compte, lors de la détermination de la valeur normale du loyer, de l'utilisation professionnelle de la station de recharge, fixée de la même manière que celle de la voiture électrique mise à la disposition de l'employé. Il est renvoyé à la circulaire AGFisc n° 36/2015 (n° E.T.119.650) du 23.11.2015 pour de plus amples informations relatives au calcul de la valeur normale, lors de la mise à disposition à titre onéreux de biens d'investissement à usage mixte.

Dans ce cas, également, la limitation de la déduction prévue à l'article 45, § 2, du Code de la TVA ne s'applique pas à l'achat ou à la location d'une station de recharge.

Par souci d'exhaustivité, mentionnons que si la mise de la station de recharge à la disposition de l'employé est qualifiée de location-vente, impliquant que le droit de propriété, dans le chef de l'employé, est normalement acquis lors du paiement de la dernière échéance, aux fins de la TVA, cette situation est alors assimilée à celle où l'employé devient immédiatement propriétaire de la station de recharge.

Le fait générateur de la taxe intervient au moment où la station de recharge est mise à la disposition de l'employé (voir, également, la question parlementaire n° 1027 de monsieur le Représentant De Clippelle du 20.04.1994).

3. Chargement de véhicules électriques via une station de recharge

3.1. Nature de l'opération

Conformément à l'article 9, premier alinéa, 1°, du Code de la TVA, l'électricité est considérée comme un bien corporel. Le rechargement de la batterie d'un véhicule électrique se produit via une station de recharge. Cette opération est qualifiée de livraison d'un bien. Dans certaines situations, le chargement d'un véhicule électrique s'accompagne de plusieurs services accessoires. Pour l'application de la TVA, la livraison d'électricité en vue d'être consommée par un véhicule électrique est considérée comme constituant des « frais de carburant ».

3.1.1. Stations de recharge (semi-) publiques

Dans de tels cas, un consommateur conclut habituellement un contrat avec un émetteur d'abonnements de recharge, de badges de recharge ou d'applications : l'**e-mobility service provider** (le fournisseur de services de mobilité, également appelé « eMP » ou « eMSP »). L'eMP permet au consommateur d'accéder à une station de recharge (semi)publique via une carte de recharge ou une application mobile. L'eMP permet aussi au consommateur de réserver une station de recharge, lui fournit les informations la concernant, prévoit un helpdesk téléphonique, etc.

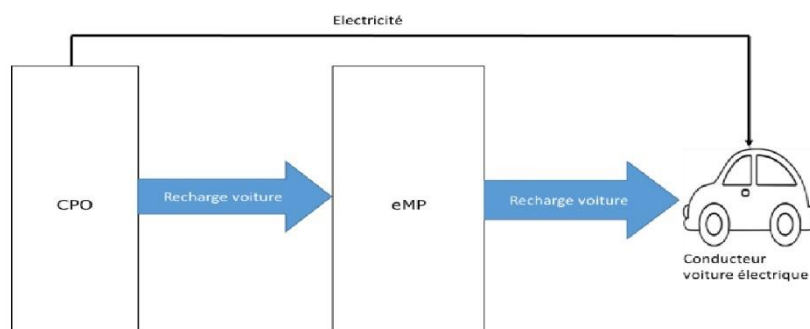
L'eMP facture ces services au consommateur, en ce compris le chargement d'électricité.

Afin d'assurer la fourniture de ces opérations, l'eMP conclut des contrats avec différents opérateurs d'infrastructures ou de stations de recharge : les « **charge point operators** » (« CPO »). Bien que les CPO ne soient pas nécessairement propriétaires de ces stations, ils en assurent la gestion opérationnelle en leur nom propre.

Le CPO fournit des informations à l'eMP relatives aux stations de recharge (entre autres, leur disponibilité, leur localisation, le type de stations de recharge, le stationnement disponible, etc.), facilite l'accès à ces stations, offre éventuellement une assistance technique sur place et assure le chargement électrique des véhicules.

Le CPO facture tous ces services relatifs au chargement à l'eMP, y compris le chargement d'électricité.

Le schéma ci-dessous illustre la manière dont s'opère le chargement d'un véhicule :



Au sein d'un comité TVA, la question a été posée de savoir comment qualifier, pour l'application de la TVA, les opérations fournies par le CPO à l'égard de l'eMP. Le comité TVA a décidé à l'unanimité que la recharge de la batterie doit être considérée comme l'élément principal de l'opération, vu que le seul objectif des services connexes de chargement consiste à faciliter l'accès des véhicules électriques à la station de recharge en vue de recharger leur batterie. Aux fins de la TVA, ces services relatifs au chargement sont dès lors considérés comme étant accessoires à la livraison d'électricité, de sorte que l'intégralité de l'opération doit être considérée comme une livraison d'un bien (ligne directrice adoptée lors du 113^e comité TVA du 03.06.2019 – document A – taxud.c.1(2019) 6589787 – 972).

De même, les opérations fournies par l'eMP au consommateur doivent également être considérées, dans leur intégralité, comme une livraison d'électricité, impliquant que les services connexes de chargement soient considérés comme accessoires.

Conformément à l'article 14bis, b), du Code de la TVA, la livraison d'électricité par l'eMP au consommateur est localisée à l'endroit où le consommateur utilise et consomme effectivement l'électricité. Par conséquent, dans la relation entre l'eMP et le consommateur, la TVA belge est toujours due lors de la recharge d'un véhicule électrique via une station de recharge située en Belgique. Si une telle station est installée en dehors de la Belgique, aucune TVA belge n'est alors due sur cette opération.

Exemple :

Un automobiliste néerlandais achète de l'électricité via une station de recharge publique à Anvers. Cet achat d'électricité est toujours soumis à la TVA belge, également si l'automobiliste est un assujetti à la TVA.

Il convient de noter que si l'eMP était un assujetti non établi en Belgique, il devrait être tenu compte de l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA, qui détermine que le report de perception est toujours applicable si l'acheteur est un assujetti établi en Belgique et tenu au dépôt de déclarations périodiques à la TVA, visé à l'article 53, § 1^{er}, premier alinéa, 2°, du Code de la TVA ou un assujetti non établi en Belgique, qui a fait agréer un représentant responsable en Belgique, conformément à l'article 55, § 1^{er}, ou § 2, du Code de la TVA.

Exemple :

Un assujetti belge, qui introduit des déclarations périodiques à la TVA, conclut un contrat avec un eMP établi en France, par lequel ses employés peuvent utiliser les stations de recharge publiques dans l'ensemble de l'Union européenne. Les livraisons concernées, qui, conformément à l'article 14bis, b), du Code de la TVA, sont localisées en Belgique (ce sont les recharges d'électricité qui ont lieu sur le territoire belge), sont facturées sans TVA à l'assujetti belge. Conformément à l'article 51, § 2, 5°, du Code de la TVA, l'assujetti belge est tenu d'acquitter la TVA due en la reportant dans sa déclaration périodique à la TVA.

Dans la relation CPO - eMP, il doit être tenu compte des dispositions de l'article 14bis, a), du Code de la TVA et, dès lors, la livraison est réputée se situer à l'endroit où l'eMP a établi le siège de son activité économique ou son établissement stable. L'eMP est considéré comme un assujetti dont l'activité principale dans le domaine de l'électricité consiste à revendre ce bien et dont la consommation propre de ce bien est négligeable.

Conformément à l'article 51, § 2, 6°, du Code de la TVA, la TVA sur de tels achats est due par l'acquéreur, l'eMP, si le CPO n'est pas établi dans le même Etat membre que cet acquéreur. Cela signifie que, lorsqu'un eMP établi en Belgique conclut un contrat avec un CPO non établi en Belgique pour la recharge de véhicules électriques (ceci peut être le cas lorsque les stations de recharge du CPO sont situées dans un autre Etat membre), le lieu de la livraison de cette électricité est la Belgique et l'eMP sera tenu

d'acquitter la TVA via sa déclaration périodique à la TVA. Inversement, un CPO établi en Belgique ne doit pas facturer de TVA pour la livraison d'électricité lorsque l'eMP n'est pas établi en Belgique.

Exemple :

Un supermarché belge met ses bornes de recharge à la disposition d'un eMP étranger et est, à cet égard, rémunéré par KWh acheté. Aucune TVA belge ne doit être facturée vu que la livraison est réputée avoir lieu à l'endroit où l'eMP étranger est établi (application de l'article 14bis, a), du Code de la TVA). Si le supermarché livre directement l'électricité à ses clients (sans intervention d'un eMP), le supermarché se substitue alors à l'eMP, en ce qui concerne la localisation de la livraison et celle-ci se situe bien en Belgique, par application de l'article 14bis, b), du Code de la TVA.

3.1.2. Stations de recharge mises à la disposition des employés

L'employeur met un véhicule électrique à la disposition d'un employé et peut également prévoir, chez celui-ci, la mise à disposition d'une station de recharge (si l'employé n'en dispose pas encore lui-même). L'employé peut recharger sa voiture électrique à domicile. L'employé a conclu un contrat avec son fournisseur d'électricité et reçoit périodiquement des factures relatives à sa consommation (acomptes et solde). L'employeur rembourse à l'employé la partie de l'électricité payée, correspondant à celle utilisée pour le véhicule de société électrique.

Dans ce contexte, l'employeur conclut normalement un contrat avec un e-mobility provider (un fournisseur de services de mobilité), également appelé « eMP » ou « eMSP ». Ce prestataire de services aide les employeurs en se chargeant de relever les compteurs, d'effectuer le paiement aux employés au nom et pour le compte de l'employeur et de récupérer les montants respectifs auprès de l'employeur. L'eMP fournit un service de relevé des compteurs et de rédaction des documents.

Aucune marge n'est généralement engrangée lors de la facturation du coût de l'électricité. Souvent, les rémunérations sont déterminées forfaitairement (par exemple, sur la base des tableaux de bord des régulateurs d'énergie).

3.1.2.1. Conséquences en matière de TVA dans le chef de l'eMP

L'administration a constaté que les eMP's proposent différentes solutions afin de rembourser, aux employés, le chargement d'électricité via une station de recharge à domicile.

1ère possibilité : *L'électricité est remboursée par l'employeur directement à l'employé.*

Dans ce scénario, le rôle de l'eMP est limité au relevé des compteurs, au traitement et à la transmission, à l'employeur, des données relatives au chargement de l'électricité. L'eMP n'intervient pas dans le remboursement du chargement de l'électricité à l'employé.

Par conséquent, l'eMP fournit un service visé à l'article 18, § 1^{er}, du Code de la TVA. Conformément à l'article 21, § 2, du Code de la TVA, ce service est taxable en Belgique lorsque le preneur du service est un assujetti établi en Belgique ou un assujetti étranger avec un établissement stable en Belgique. Ce service est soumis au taux de 21 % de la TVA.

2^{ème} possibilité : *L'employeur fait appel à l'eMP pour le remboursement de l'électricité à l'employé. L'eMP agit, à cet égard, au nom et pour le compte de l'employeur.*

Dans ce scénario, le rôle de l'eMP n'est pas seulement limité au relevé des compteurs, au traitement et à la transmission, à l'employeur, des données de chargement de l'électricité mais il s'étend, également, au remboursement du chargement de l'électricité. Il est prévu contractuellement que l'employeur achète toujours l'électricité directement chez l'employé et que l'intervention de l'eMP se limite à la gestion financière au nom et pour le compte de l'employeur.

L'article 28, 5°, du Code de la TVA détermine que les sommes avancées par le prestataire d'un service pour des dépenses qu'il a engagées au nom et pour le compte de son cocontractant ne font pas partie de la base d'imposition, si elles sont mentionnées séparément sur la facture. Une mention appropriée doit être apposée sur la facture (par exemple : « débours, au sens de l'article 28, 5°, du Code de la TVA »). A l'égard de la somme avancée, l'eMP peut également opter pour ne pas en mentionner le montant sur la facture émise pour ses prestations de services mais pour plutôt établir un document de paiement distinct, non repris dans la comptabilité TVA.

La qualification en matière de TVA des services de l'eMP est la même que celle définie lors de la 1^{ère} possibilité. L'intervention dans le règlement financier de l'achat de l'électricité est considérée comme étant accessoire à la prestation de services globale de l'eMP.

3^{ème} possibilité : *L'employeur fait appel à l'eMP pour rembourser l'électricité à l'employé. L'eMP agit, à cet égard, en son nom propre et pour son propre compte. Dans ce scénario, l'eMP participe activement à la chaîne d'approvisionnement.*

D'un point de vue contractuel, l'employé vend l'électricité à l'eMP, qui la revend ensuite à l'employeur.

Dans ces circonstances, l'opération que l'eMP effectue à l'égard de l'employeur est considérée dans son intégralité comme une livraison d'électricité. Les conséquences en matière de TVA sont les mêmes que celles énoncées sous le point 3.1.1.

3.1.2.2. Conséquences en matière de TVA dans le chef de l'employé

Dans le cas où un employé reçoit un montant en contrepartie de l'électricité chargée via une station de recharge, il s'agit d'une livraison d'un bien effectuée à titre onéreux.

Toutefois, si l'employé concerné n'exerce pas une autre activité pour laquelle il a la qualité d'assujetti à la TVA et si les véhicules rechargés via une station de recharge, autres que les véhicules propres de l'employé concerné, appartiennent à ou sont pris en location par l'employeur de la personne concernée (ou un autre membre de sa famille), l'administration considère que cet employé n'exerce pas une activité économique, au sens de l'article 4 du Code de la TVA, à l'égard de ses livraisons d'électricité, compte tenu de leur faible importance et, dès lors, n'a pas la qualité d'assujetti à la TVA. Par conséquent, ces livraisons de courant électrique ne sont pas soumises à la TVA.

Si l'employé concerné exerce bien une autre activité pour laquelle il a la qualité d'assujetti à la TVA et si les véhicules rechargés via la station de recharge, autres que les véhicules propres de l'employé concerné, appartiennent à ou sont pris en location par l'employeur de la personne concernée (ou un autre membre de sa famille), l'administration considère, également, que les livraisons d'électricité en cause ne relèvent pas de son activité économique habituelle. En effet, dans ce cas, les revenus reçus de l'employeur par l'employé ne sont pas la conséquence d'une gestion active de la station de recharge par

ce dernier et sortent, dès lors, du champ d'application de la TVA. Dans ces circonstances, l'employé est également réputé agir comme un non - assujetti à la TVA.

Si la station de recharge était mise à la disposition du grand public par l'employé, il devrait être tenu compte des circonstances de fait qui démontreraient dans quelle mesure il subsiste une activité économique de faible importance ne conduisant pas à l'obtention de la qualité d'assujetti à la TVA.

3.1.2.3. Conséquences en matière de TVA dans le chef de l'employeur

Dans le chef de l'employeur, aucune obligation TVA directe ne lui est imposée.

Cependant, il convient de noter que concernant les rémunérations relatives aux livraisons d'énergie électrique payées par les employeurs aux employés, impliquant le recours à la 1^{ère} ou à la 2^{ème} possibilité, mentionnées sous le point 3.1.2.1., aucune TVA ne peut être portée en déduction, vu qu'aucune TVA n'est due sur ces livraisons. L'octroi d'un droit à déduction de la TVA grevant la rémunération relative aux frais de carburant, payée à l'employé serait, en outre, incompatible avec la directive TVA (Cour de Justice de l'Union Européenne, Arrêt Commission c. Royaume-Uni, affaire C-33/03, du 10.03.2005).

3.2. Taux

Le taux normal de 21 % de la TVA s'applique en ce qui concerne la livraison d'électricité.

3.3. Droit à déduction

L'administration admet que la fourniture d'électricité par un assujetti, via les stations de recharge pour véhicules automobiles, soit considérée comme une livraison d'un bien, au sens des articles 9 et 10 du Code de la TVA.

L'électricité achetée via une station de recharge par une entreprise assujettie est soumise à la limitation de la déduction, prévue à l'article 45, § 1^{er}, du Code de la TVA (utilisation professionnelle), ce qui implique que l'application de la limitation de la déduction prévue à l'article 45, § 2, du Code de la TVA ne peut être perdue de vue.

Si la consommation d'électricité peut être mesurée séparément, véhicule par véhicule, le droit à déduction concerné peut être déterminé selon le même régime que celui applicable au véhicule en matière de déductibilité. A cet égard, la mesure de simplification, reprise sous le point 3.3.2.2. de la circulaire AGFisc n° 36/2015 (n° E.T.119.650) du 23.11.2015, peut être appliquée.

En revanche, si le chargement de l'électricité via la station de recharge ne peut pas être mesuré séparément des autres consommations d'électricité, le pourcentage de déduction doit être déterminé sous le contrôle de l'administration.

Ce qui précède s'applique aussi bien à l'achat d'électricité via des stations de recharge publiques qu'à l'égard des stations de recharge installées sur le site d'une entreprise.

Enfin, il convient de remarquer que lorsqu'il est fait appel à un eMP, qui n'est pas intervenu lui-même dans la livraison d'électricité (voir entre autres les 1^{ère} et 2^{ème} possibilités sous le point 3.1.2.1., ci-dessus), la TVA grevant les opérations effectuées par cet eMP, qualifiées de frais généraux, subit la

Annexe 6 suite

www.fisconetplus.be

limitation de la déduction établie à l'article 45, § 1er, du Code de la TVA mais pas celle prévue à l'article 45, § 2, du Code de la TVA. Ce principe s'applique, également, à l'achat de dispositifs, qui ont exclusivement comme objectif de surveiller le soutirage de l'électricité chez les employés.

Réf. interne : 137.848

