

Faculté de droit et de criminologie

Fiscalité des véhicules de société : quel avenir pour ce système ?

Quand les revenus du travail et la mobilité entrent en conflit.

Auteur : Valentine Lejuste

Promoteur : Edoardo Traversa

Lecteur(s) :

Année académique 2020-2021

Master en droit à finalité droit de l'entreprise

Plagiat et erreur méthodologique grave

Le plagiat, fût-il de texte non soumis à droit d'auteur, entraîne l'application de la section 7 des articles 87 à 90 du règlement général des études et des examens.

Le plagiat consiste à utiliser des idées, un texte ou une œuvre, même partiellement, sans en mentionner précisément le nom de l'auteur et la source au moment et à l'endroit exact de chaque utilisation*.

En outre, la reproduction littérale de passages d'une œuvre sans les placer entre guillemets, quand bien même l'auteur et la source de cette œuvre seraient mentionnés, constitue une erreur méthodologique grave pouvant entraîner l'échec.

* A ce sujet, voy. notamment <http://www.uclouvain.be/plagiat>.

Remerciements

Je tiens en premier lieu à remercier mon promoteur, Monsieur Edoardo TRAVERSA, pour ses conseils avisés lors du choix du sujet et de l'élaboration de ce travail. Il m'a également transmis sa passion pour le droit fiscal aux travers de ses cours en première année de Master.

Je tiens ensuite à remercier Monsieur HENEFFE, mon professeur d'économie en secondaire, pour m'avoir transmis sa passion pour l'économie, la fiscalité et l'entreprise. C'est son engagement lors de ses cours qui m'a dirigée vers la finalité du droit de l'entreprise dans laquelle je m'épanouis aujourd'hui.

J'adresse également mes remerciements à l'entreprise BFS qui m'a accueillie à l'occasion de mon stage pratique, et plus particulièrement à Madame Garance PIGNEUR et à Monsieur Edouard BERDAL pour leurs conseils et la rigueur de travail qu'ils m'ont inculqués.

Enfin, je tiens à remercier ma famille pour leur soutien durant la rédaction de ce travail et toute la durée de ma scolarité. Un merci particulier à mon conjoint pour le réconfort qu'il m'a apporté lors des moments de doute et de remise en question, ainsi qu'à ma maman pour la relecture attentive de ce mémoire.

Table des matières

Remerciements	3
Table des matières	4
Introduction.....	7
<i>Partie 1 : La voiture de société</i>	9
Chapitre 1 : Contexte historique	9
Section 1 : Les évolutions	10
Section 2 : La RSE.....	10
Chapitre 2 : Le régime des véhicules de société.....	11
Section 1 : Champ d'application matériel.....	11
§1 : Véhicule	11
§2 Utilisation mixte.....	11
A. Usage professionnel.....	12
B. Usage privé	12
Section 2 : Champ d'application personnel	12
Section 3 : Calcul	13
§1 6/7.....	13
§2 : Valeur catalogue.....	13
§3 : Pourcentage CO2	14
§4 : Exemple	15
§5: Précisions	15
A. Calcul <i>pro rata temporis</i> de l'ATN	15
B. Intervention de bénéficiaire	15
C. Véhicules hybrides et électriques	16
Section 4 : Déductibilité.....	17
§1 : A l'impôt sur les revenus	17
§2 : Dépense non-admise	18
§3 : La TVA	18
Section 5 : La cotisation de solidarité	18
Section 6 : Impact sur les différents acteurs	19
§1 : Voiture de société dans le chef de l'employeur	19
§ 2 : Voiture de société dans le chef du travailleur	20
§3: Voitures de société et les autres acteurs.....	20
Chapitre 3 : Problématiques.....	21
Section 1 : Problématiques environnementales	21
§1 : Le type de véhicule	21
§2 : La fréquence et la durée d'utilisation du véhicule	22
§ 3 : Le trafic	24

Section 2 : Les conséquences sociales	24
Section 3 : Les conséquences économiques.....	25
Section 4 : Les conséquences fiscales.....	26
Section 5 : L'insécurité juridique.....	26
<i>Partie 2 : L'allocation de mobilité</i>	<i>28</i>
Chapitre 1 : Notions et contexte	28
Section 1 : Champ d'application.....	28
§1 : L'employeur.....	28
§2 : Le travailleur	29
A. Champ d'application personnel	29
B. Conditions d'éligibilité à l'allocation de mobilité	29
C. Cas particuliers	30
Section 2 : Le régime	31
§1 : Les effets.....	31
§2 : Le calcul	31
A. La valeur catalogue.....	32
Section 3 : Fiscalité.....	33
Section 4 : Cotisations sociales.....	34
Chapitre 2 : Objectifs.....	34
Chapitre 3 : Problématiques et annulation.....	34
Section 1 : L'argumentation.....	34
§ 1 : La discrimination active.....	35
§ 2 : L'absence de garantie.....	36
§ 3 : L'impact sur la collectivité.....	37
§4 : La temporalité	38
§5 : La méthode de calcul	38
§6 : Conclusion	38
Section 2 : La décision.....	38
Section 3 : Les effets.....	39
Section 4 : Avis personnel	40
<i>Partie 3 : Le budget de mobilité</i>	<i>41</i>
Chapitre 1 : Notions.....	41
Section 1 : Champ d'application.....	41
§1 : Le travailleur	42
§2 : L'employeur.....	42
Section 2 : Les piliers.....	42
§1 Le premier pilier : une voiture plus « green ».....	42
§2 ; Le deuxième pilier : un mode de transport durable.....	43
§3 : Le troisième pilier : une somme d'argent	44
Section 3 : Le calcul.....	44

Section 4 : Traitement fiscal	44
§1 : Le premier pilier : un véhicule plus « green »	44
§2 : Le deuxième pilier : les moyens de transports durables	45
§3 : Le troisième pilier : une somme d'argent	45
Chapitre 2 : Objectifs	45
Chapitre 3 : Comparaison avec l'allocation de mobilité.....	46
§1 : La discrimination active.....	46
§2 : La garantie.....	46
§3 : L'impact sur la collectivité.....	47
§4 : La temporalité	48
§5 : La méthode de calcul	48
Chapitre 5 : Efficacité et avenir	49
<i>Partie 4 : Perspectives.....</i>	<i>51</i>
Chapitre 1 : Conserver le régime des véhicules de société mais en dissuader l'utilisation par des mesures alternatives attrayantes.....	51
Section 1 : Le budget de mobilité	51
Section 2 : Indemnisation plus élevée des frais déplacement pour l'utilisation de moyens de transport durables	52
Section 3 : Dissuader le travailleur d'utiliser la voiture.....	52
Chapitre 2 : Aménager le régime des véhicules de société et son utilisation	53
Section 1 : Électrification.....	53
Section 2 : Proposer un aménagement de l'horaire.....	54
§1 : Les plages flexibles.....	54
§2 : La condensation	55
§3 : Les contrats à temps partiel.....	55
Chapitre 3 : Supprimer le régime des véhicules de société et proposer des alternatives attrayantes	55
Section 1 : Promotion des moyens de transports durables.....	56
§1 Gratuité des transports en commun.....	56
§2 : Meilleure couverture géographique des transports en commun	57
§3 : Mise à disposition de vélos de société	57
§4 : Aménagement des infrastructures de l'entreprise	57
§5 : Récompense aux utilisateurs de moyens de locomotion respectueux de l'environnement	58
§6 : Aménagement territoire	58
Section 2 : Le covoiturage	59
Section 3 : Le tax shift	60
Section 4 : Le télétravail	60
Section 5 : Intervenir dans la mobilité des employés.....	61
Section 6 : Aménagement des lieux de travail.....	61
Conclusion	63
Bibliographie	65

Introduction

Depuis quelques années un mouvement émerge : celui de la défense de l'environnement. Avec notamment l'élévation des voix des jeunes, portés par Greta Thunberg. Ce mouvement peut être constaté par les nombreuses manifestations mais aussi par l'émergence de magasins/rayons écoresponsables ainsi que par le gain de popularité de certains partis politiques dits « écologistes ». Cette tendance impacte toute la société puisque les fondements de celle-ci sont remis en cause afin de s'adapter à ces préoccupations contemporaines.

Une des problématiques actuelles est en lien avec la mobilité. En effet, le nombre de voitures sur les routes ne cesse d'augmenter. Cela engendre du trafic routier, des problèmes de parc automobile mais surtout de la pollution, ce qui a un effet néfaste tant sur l'état de la planète que sur la qualité de l'air et donc la santé. Pourtant, les problèmes que cause la mobilité dans notre pays et nos pays voisins entrent en conflit avec la volonté d'une partie de la population de recourir à leur véhicule personnel tant pour leurs déplacements privés que pour leurs déplacements entre leur domicile et leur lieu de travail. Cela provient du confort issu de la voiture tant par sa configuration intérieure que par la liberté de déplacement qu'elle octroie.

En Belgique, l'imposition sur le travail est très élevée, les employeurs sont donc preneurs de toute technique leur permettant d'accorder de la rémunération à leurs travailleurs avec une moindre imposition. Au vu de l'essor du nombre de véhicules, et dans sa perspective de rester attrayante pour les entreprises, la Belgique a décidé de mettre en place un système fiscalement avantageux : les voitures de société. L'employeur met à disposition gratuitement une voiture pour son travailleur, et cette mise à disposition est considérée comme un avantage en toute nature. De plus, elle bénéficie d'un traitement fiscal très avantageux tant pour l'employeur que pour le travailleur.

Néanmoins, ce régime peut être considéré comme un encouragement à l'utilisation de ce type de véhicules qui ne sont pas sans impacts sur l'environnement. De plus, le régime des voitures de société soulève d'autres problématiques tant sociales qu'économiques. Conscient de cela, le législateur a tenté de régler ces problématiques par l'introduction de l'allocation de mobilité et du budget de mobilité. Néanmoins, l'allocation de mobilité a été annulée par la Cour Constitutionnelle pour divers motifs.

Dès lors, à l'aube des préoccupations actuelles, plusieurs questions peuvent donc se poser quant au maintien de ce régime en l'état.

Premièrement, est-ce que le système fiscalement avantageux des voitures de société a toujours un avenir radieux devant lui, et le cas échéant, sous quelle forme ? Ensuite, est-ce que le budget de mobilité est voué au même sort que l'allocation du budget de mobilité à la lumière de l'arrêt de la Cour Constitutionnelle du 23 janvier 2020 ? Et enfin, quelles sont les perspectives d'avenir ?

Afin de répondre à ces questions, ce travail est rédigé sous la forme de quatre parties distinctes mais en lien les unes avec les autres.

La première partie de ce travail vise à dépeindre le régime des véhicules de société, tout d'abord en retraçant son historique, ensuite en explicitant son champ d'application et le calcul de l'avantage fiscal. La fin de cette partie est consacrée aux problématiques soulevées par ce régime.

Une deuxième partie évoque l'allocation de mobilité en expliquant le régime mais surtout en détaillant l'arrêt de la Cour Constitutionnelle annulant celui-ci.

La partie suivante est consacrée au budget de mobilité où, après avoir donné le détail du régime, une comparaison est effectuée avec l'allocation de mobilité afin de constater si le budget de mobilité est voué au même sort ou non.

Enfin, la dernière partie est consacrée aux perspectives d'avenir en détaillant les différentes solutions qui existent ou qui pourraient être apportées afin de régler les problématiques du régime des véhicules de société.

Il me paraît ainsi possible de répondre aux questions posées qui sont au centre de débats actuels et dont les réponses me semblent utiles à la collectivité afin de mettre en perspective l'impact réel qu'a la fiscalité sur la société sous le prisme de la mobilité.

Partie 1 : La voiture de société

Chapitre 1 : Contexte historique

L'imposition sur les revenus est extrêmement conséquente. Ainsi, en 2019, la Belgique est un des pays imposant le plus le travail parmi les pays de l'Union Européenne¹. Il est évident qu'une telle imposition peut s'avérer être un véritable frein pour la croissance économique, qui est une des priorités des gouvernements actuels. Il est donc primordial pour la sphère politique de mettre en place des mécanismes d'incitation à l'installation – ou à la subsistance – des entreprises et des travailleurs sur le territoire belge. Cela est notamment démontré par l'apparition d'une plus grande souplesse avec le nouveau code des sociétés et des associations² ou par la volonté du législateur de garantir un faible taux d'imposition sur les plus-values. Le droit constitue donc un véritable instrument politique et c'est en vertu de cela que le législateur a perçu le mécanisme des voitures de société comme un incitant pour les travailleurs et les entreprises. Ce système a donc vu le jour afin de compenser la forte imposition sur les revenus³.

Néanmoins, il convient de préciser que le mécanisme des véhicules de société en Belgique figure parmi les plus avantageux de l'Union Européenne⁴.

Si la justification du régime peut tenter de mettre en évidence un lien de causalité entre le l'avantage issu de celui-ci et son poids non négligeable en comparaison avec nos voisins, cela pourrait paraître trop simpliste. En effet, une tendance à la favorisation d'une classe sociale élevée pour combler l'imposition élevée d'une société entière reste discutable et engendre de nombreuses problématiques tant sociales qu'économiques ou environnementales⁵.

¹ « Taxes on labour » *Data on Taxation*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en (date de dernière consultation le 5 mai 2021).

² H. CULOT, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT, J. MALHERBE, P. MALHERBE (e.a.), *Droit des sociétés (5^{ème} ed.)*, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 788.

³ T. VANOUTRIVE et T. ZIJLSTRA, « The employee mobility budget: Aligning sustainable transportation with human resource management? » *Transportation Research Part D: Transport and Environment*, 2017, 61 (B), pp. 383-396.

⁴ M. HARDING, « Personal Tax Treatment of Company Cars and Commuting Expenses » *OECD Taxation Working Papers (20)*, 2014, p.28.

⁵ Voir à cet effet le chapitre 3 de cette partie développant les problématiques du régime des voitures de société.

Section 1 : Les évolutions

Jusqu'au 31 décembre 2009, l'évaluation forfaitaire de l'avantage en toute nature – ci-après ATN – comprenait le nombre de kilomètres parcourus dans le cadre de déplacements personnels⁶.

Entre le 1^{er} janvier 2010 et le 31 décembre 2011, le régime forfaitaire de la mise à disposition des véhicules de société fait usage d'une nouvelle notion, celle du taux d'émission CO_2 ⁷. Dès lors, le calcul de l'ATN comprend le nombre de kilomètres parcourus à des fins personnelles (tout comme dans le régime précédant), le type de carburant et le coefficient CO_2 du véhicule.

Depuis le 1^{er} janvier 2012⁸, il n'est plus tenu compte du nombre de kilomètres parcourus pour les déplacements privés. La méthode de calcul comprend désormais la valeur catalogue de la voiture et son niveau d'émission de CO_2 .⁹

Section 2 : La RSE

Aujourd'hui plus que jamais, la responsabilité des sociétés prend un nouveau tournant avec l'essor de la responsabilité sociétale des entreprises – ci-après RSE. La RSE peut être définie comme « *un processus permanent d'amélioration dans le cadre duquel les entreprises intègrent de manière volontaire systématique et cohérente des considérations d'ordre social, environnemental et économique dans la gestion globale de l'entreprise* »¹⁰. Cette tendance croissante est susceptible de remettre en cause des régimes en place tel que celui des voitures de société en ce qu'il peut être dégage des problématiques diverses allant en contradiction avec la RSE. La question se pose donc de savoir si celui-ci a toujours un avenir certain, et surtout sous quelle forme.

⁶D. BERCKMANS et B. PAIRON, *Le régime fiscal et social des voitures de société en Belgique*, Waterloo, Kluwer, 2017, p. 18.

⁷ *Idem*.

⁸ O. D'AOUT, *L'impôt des personnes physiques - 2020*, Limal, Anthemis, 2020, p. 308.

⁹ Cf chapitre 2.

¹⁰ A. PEETERS, *RSE : responsabilité sociétale des entreprises*, Liège, EdiPro, 2007, p.24.

Chapitre 2 : Le régime des véhicules de société¹¹

Les voitures de société sont définies comme « *un avantage en toute nature imposable dans le chef du travailleur lorsque celui-ci est autorisé à l'utiliser à des fins privées* »¹². De cette définition peut être entendue une série d'éléments constitutifs du régime des véhicules de société qu'il convient de développer afin d'en établir clairement le cadre.

Section 1 : Champ d'application matériel

§1 : Véhicule

La première notion qui mérite d'être développée est celle de « véhicule ». La loi est claire sur ce point et fait entrer dans la notion de véhicule¹³ :

- Les voitures particulières ;
- Les voitures mixtes ;
- Les minibus ;
- Les camionnettes. ¹⁴

Les bicyclettes mises à disposition par l'entreprise pour les trajets domicile-lieu de travail de ses employés et dirigeants ne sont pas considérés comme des ATN par l'Administration.¹⁵

Enfin, les véhicules électriques et hybrides entrent dans le champ d'application matériel du régime.

§2 Utilisation mixte

Une voiture ne sera considérée comme de la rémunération que si elle est mise à la disposition du travailleur non-seulement pour un usage professionnel mais aussi pour un usage privé¹⁶. Dès lors, la rémunération ainsi perçue est qualifiée d'avantage en toute nature, qui est soumis à un régime fiscal particulier.

¹¹ S. MERCIER, « Chapitre 3 - Les avantages de toute nature taxés de façon forfaitaire » in *Les formes alternatives de rémunération*, 1^{er} édition, Bruxelles, Larcier Business, 2015, p. 29.

¹² N. WELLEMANS, *Les rémunérations alternatives – Comment doper (le salaire de) vos travailleurs ?*, Limal, Anthémis, 2020, p. 570.

¹³ Code des impôts sur les revenus 1992, art 65.

¹⁴ Telles que définies par l'art 4 §3 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

¹⁵ J. VAN DYCK, « Bicyclette de société : l'usage purement privé imposable ? », *Fiscologue*, 2009, n°1154, p.3.

¹⁶ S. MERCIER, « Chapitre 3 - Les avantages de toute nature taxés de façon forfaitaire » in *Les formes alternatives de rémunération*, *op. cit.*, pp. 29-35.

A. Usage professionnel

La définition de la voiture de société est claire sur le fait qu'une voiture destinée exclusivement à un usage professionnel ne peut être incluse dans la définition de la voiture de société.

Nonobstant, la voiture mise à disposition par l'employeur peut être utilisée pour les déplacements professionnels, c'est-à-dire les déplacements imposés par l'employeur dans le cadre de l'exercice du contrat de travail.

B. Usage privé¹⁷

S'il est bien établi qu'un usage privé doit être consenti par l'employeur afin de considérer à la mise à disposition du véhicule par la société comme une rémunération, et donc comme un ATN, la définition des déplacements privés englobe deux catégories de déplacements :

- Les déplacements du bénéficiaire entre son domicile et son lieu de travail habituel, hormis pour le secteur de la construction où la mobilité des chantiers ne permet pas de considérer ces déplacements comme privés ;
- Les déplacements strictement privés du bénéficiaire. Cela comprend par exemple les trajets le week-end ou en vacances.

Si le salarié ou le dirigeant d'entreprise effectue un trajet entre son domicile et un lieu de travail inhabituel, un chantier par exemple, ce trajet sera considéré comme un déplacement professionnel. Néanmoins, il incombe à l'Administration de prouver l'usage privé si elle souhaite requalifier la mise à disposition du véhicule comme une rémunération. Elle a donc établi le critère des 40 jours afin de trancher si le lieu de destination est considéré ou non comme un lieu de travail habituel. Le lieu de destination sera considéré comme fixe dans le cas où le conducteur s'y rend au minimum 40 jours au cours de la période imposable.¹⁸

Section 2 : Champ d'application personnel

Par définition, le régime des véhicules de société s'applique uniquement aux travailleurs salariés ou aux dirigeants d'entreprises¹⁹. Il ne s'applique donc pas aux travailleurs indépendants²⁰.

¹⁷ D. BERCKMANS et B. PAIRON, *Le régime fiscal et social des voitures de société en Belgique, op. cit.*, p. 10.

¹⁸ Circ. n° Ci.RH.241/573.243 (AFER 46/2007) relative à l'évaluation forfaitaire des avantages de toute nature et à la disposition gratuite d'un véhicule automobile, 6 décembre 2017.

¹⁹ O. D'AOUT, *L'impôt des personnes physiques - 2020, op. cit.*, p. 306.

²⁰ O. EVRARD, *Fiscalité et mobilité : ISOC, IPP, TVA*, Limal, Anthemis, 2018, pp.136-137.

Section 3 : Calcul

Le calcul de l'ATN est exprimé comme suit :

$$\frac{6}{7} \times \text{valeur catalogue} \times \text{pourcentage } CO_2$$

Dans tous les cas, le montant de cet ATN ne peut être inférieur à 820€/an²¹, indexé sur base de l'art 178 CIR92²². Pour 2021, le minimum s'élève à 1370€²³.

§1 6/7

Cette fraction a été justifiée par la Chambre des Représentants en invoquant une volonté de répartir la charge entre l'utilisateur et l'employeur²⁴.

§2 : Valeur catalogue

La valeur catalogue utilisée est la valeur du véhicule neuf dans le cadre de la vente à un particulier. Sont inclus dans ce montant les packs d'options ainsi que la TVA. Néanmoins, nous pouvons dénombrer un certain nombre de cas particuliers où les options ne seront pas prises en compte. Par exemple, lorsque l'employé contribue à l'achat du véhicule en prenant une option à sa charge²⁵ ou quand l'option est liée à l'activité professionnelle tel qu'un gyrophaire.²⁶

Les rabais, ristournes, réductions, et diminutions ne sont pas prises en compte lors de la détermination de la valeur catalogue.²⁷

La valeur du véhicule est prise au moment de la commande lorsque le prix est garanti ou le cas échéant au moment de la facturation.

²¹ Projet de loi portant des dispositions diverses, *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 15 décembre 2011, n°53-1952/004, p. 26.

²² C.I.R 92 précité, art. 178.

²³ G. LIVIS, *Voitures de société : tout savoir sur la fiscalité 2021*, 22 décembre 2020, https://www.fleet.be/voitures-de-societe-fiscalite-2021/?lang=fr#2_Comment_calculer_la_deductibilite_dune_voiture_de_societe (date de dernière consultation : 5 mai 2021).

²⁴ Projet de loi portant des dispositions diverses précité, p. 26.

²⁵ Nouvelles règles de calcul et FAQ de l'administration fiscale, *Avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition par l'employeur/entre-prise*, version mise à jour en février 2021, p. 27, point 26 *a contrario*.

²⁶ *Ibid.*, p. 31, *Q.R.* n°31.

²⁷ D. BERCKMANS et B. PAIRON, *Le régime fiscal et social des voitures de société en Belgique*, *op.cit.*, p. 26.

Dans le calcul de l'ATN, la valeur catalogue est ensuite multipliée par un pourcentage visant à tenir compte de la vétusté du véhicule pour les véhicules d'occasion, celui-ci est appelé coefficient de correction.

Période écoulée depuis la première immatriculation du véhicule (un mois commencé compte pour un mois entier)	Pourcentage de la valeur catalogue à prendre en compte 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 %

Figure n°1: art 36 §2 CIR 92.

§3 : Pourcentage CO₂

Le pourcentage CO₂ varie en fonction du type de combustible utilisé (diesel, essence) et de l'émission de CO₂ propre au véhicule désigné. Ce pourcentage est déterminé sur base de l'article 36 al. 2 du CIR 92²⁸ où un pourcentage de base de 5,5% est établi, ce dernier variant positivement ou négativement de 0,1% par gramme en plus ou en moins d'émission de CO₂ du véhicule effectivement choisi par rapport au taux d'émission de référence propre à chaque carburant (essence/LPG ou diesel)²⁹.

Le taux d'émission de référence est adapté chaque année mais ne peut désormais être adapté qu'à la baisse, et donc l'avantage imposable ne pourra qu'augmenter³⁰.

Pour l'année 2021, le taux de référence s'élève à 84g/km pour un véhicule au diesel et à 102g/km pour un véhicule à essence, gaz ou LPG.

²⁸ C.I.R 92 précité, art. 36 al. 2.

²⁹ O. D'AOUT, *L'impôt des personnes physiques - 2020, op. cit.*, pp. 308-309.

³⁰ J. VAN DYCK, « Voitures de société : plus de diminution de l'avantage imposable », *Fiscologue*, 20 novembre 2020, 1678, p.1.

§4 : Exemple

Afin d'illustrer la théorie présentée, voici un exemple concret d'application du calcul de l'avantage en toute nature issu de la mise à disposition d'un véhicule de société.

En 2021, un véhicule d'occasion carburant à l'essence a une valeur catalogue de 32.000€, options et TVA comprises. Son émission de CO₂ s'élève à 118g/km. Elle a été immatriculée pour la première fois il y a 40 mois.

Valeur catalogue :	32.000€
Valeur prise en compte :	32.000€ x 82% = 26.240€
Émission de CO ₂ :	118g/km
Pourcentage CO ₂ :	5,5% + (118-102) x 0,1 = 7,1%
Calcul de l'ATN :	6/7 x 26.250€ x 7,1% = 1.597,50€

§5: Précisions

A. Calcul *pro rata temporis* de l'ATN

À l'IPP, le calcul de l'avantage en toute nature se fait à l'année. En pratique, certains cas de figure empêchent de calculer l'ATN à l'année.

Lorsque plusieurs véhicules de société sont attribués successivement, le bénéficiaire devra calculer *pro rata temporis* la valeur de l'ATN de chaque véhicule et prendre en compte la somme de ces deux montants.³¹

Dans le cas où seul un véhicule a été mis à disposition mais pour une partie de l'année, le montant de l'ATN devra également être calculé *pro rata temporis* de la période de mise à disposition effective, en jours calendrier, du véhicule.³²

B. Intervention de bénéficiaire

L'intervention personnelle du bénéficiaire pourra faire l'objet d'une diminution de la base imposable à l'IPP.³³

³¹S. MERCIER, « Chapitre 3 - Les avantages de toute nature taxés de façon forfaitaire » in *Les formes alternatives de rémunération, op. cit.*, p.30.

³² Nouvelles règles de calcul et FAQ de l'administration fiscale, *Avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition par l'employeur/entre-prise*, version mise à jour en février 2021, pp. 8-12, point 4.

³³ C. BUYASSE, « La déclaration IPP pour l'exercice d'imposition 2015 », *Fiscologue.*, 2015, 1431, p.3.

S'il est préalablement convenu que le bénéficiaire de la mise à disposition contribuera à celle-ci, le montant de l'ATN sera diminué de la contribution. Certaines contributions ne sont pas considérées comme interventions personnelles. C'est le cas dans le cadre d'un accident ou de certains frais tels que ceux de car-wash ou d'assurances, non-remboursés par l'employeur.³⁴

Pour rappel, les options prises à la charge unique du bénéficiaire ne sont pas comprises lors de l'établissement de la valeur catalogue du véhicule.

C. Véhicules hybrides et électriques

- Les véhicules électriques

En raison de la nullité d'émission de CO_2 des véhicules électriques, le taux d'émission CO_2 pris en compte pour le calcul de l'ATN est plus faible. Il est consacré par l'article 36 du CIR 92 et est de 4%³⁵ ³⁶.

La déductibilité des frais professionnels est limitée à 100% depuis le 1^{er} janvier 2020³⁷.

Les frais d'électricité sont comptabilisés comme un avantage en toute nature dans le chef du travailleur dans le cas où ceux-ci lui sont remboursés par l'employeur afin de couvrir le prix réellement payé pour ses trajets domicile-lieu de travail ou privés³⁸. Les indemnités visant à couvrir le trajet domicile-lieu de travail peuvent également faire l'objet de l'exonération pour un maximum de 410€ dans le cas où le travailleur opte pour les frais professionnels forfaitaires³⁹.

- Les véhicules hybrides

Dans le cas où l'hybridation du véhicule résulte de la combinaison d'un moteur électrique et d'un moteur à combustion, le coefficient CO_2 du moteur à combustion sera utilisé.

³⁴ S. MERCIER, « Chapitre 3 - Les avantages de toute nature taxés de façon forfaitaire » in *Les formes alternatives de rémunération*, op. cit., p. 32.

³⁵ M. MORSA, « 8 - Les avantages en nature et les avantages de toute nature » in *La notion de rémunération*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2012, p. 302.

³⁶ Nouvelles règles de calcul et FAQ de l'administration fiscale, *Avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition par l'employeur/entre-prise*, version mise à jour en février 2021, p. 41, point 43.

³⁷ D. DARTE et Y. NOËL, Y., *Maitriser l'I.Soc : édition 2020*, Liège, Edi.pro, 2020, p. 133.

³⁸ J. PICAUVET, « Que comprend l'avantage de toute nature pour la mise à disposition d'un véhicule électrique ? », *B.J.S.*, 2019/629, p. 13.

³⁹ N. WELLEMANS, *Les rémunérations alternatives – Comment doper (le salaire de) vos travailleurs ?*, op. cit., pp. 612-613.

Dans certains cas, un véhicule hybride utilisera presque exclusivement son moteur à combustion, il s'agit de « faux hybrides ». Les véhicules visés sont les véhicules avec une recharge par plug-in ou rechargeables :

- dont la location/le leasing/l'achat a eu lieu après le 1^{er} janvier 2018 ;
- dont la batterie à une capacité de moins de 0,5kWh/100kg de la masse du véhicule et
- dont l'émission de CO_2 est supérieure à 50g/km⁴⁰.

Ceux-ci posaient problème car l'écart entre le coefficient CO_2 pris en compte et l'émission concrète de ce véhicule sont très éloignés. Dès lors, le « faux hybride » permettait à son utilisateur de bénéficier d'un avantage en toute nature calculé à la baisse en comparaison avec le même véhicule disposant d'un moteur à combustion traditionnel, et ce malgré la faible différence d'émission réelle⁴¹. C'est pour cette raison que le législateur a introduit un forfait particulier pour ces véhicules. Le coefficient CO_2 des « faux hybrides » sera celui du véhicule correspondant équipé d'un moteur à combustion simple de même carburant. Celui avec le plus haut taux d'émission de CO_2 sera choisi en cas de pluralité de véhicules correspondants⁴². En l'absence de véhicule correspondant, le coefficient CO_2 du véhicule sera multiplié par 2,5%⁴³.

Section 4 : Déductibilité

§1 : A l'impôt sur les revenus

Les frais professionnels issus de la mise à disposition d'un véhicule de société vont être déduits à l'impôt des personnes physiques⁴⁴ et/ou à l'impôt des sociétés⁴⁵ à concurrence de :

$120\% - (0.5\% \times \text{coefficient} \times g \text{ } CO_2/\text{km})^{46}$

⁴⁰LINK2FLEET, Company car report, 2020, pp. 23-31. Disponible à l'adresse : https://mcusercontent.com/250aed26a646610e74a420366/files/f3b0988a-ec22-48eb-9539-d4d6f3254d14/company_cars_2020_A5_FR_FINAL.pdf (dernière consultation le 5 mai 2021).

⁴¹ N. WELLEMANS, *Les rémunérations alternatives – Comment doper (le salaire de) vos travailleurs ?*, op. cit., p. 580.

⁴² *Ibid.* p. 581.

⁴³ O. D'AOUT, *L'impôt des personnes physiques - 2020*, op. cit., p. 309.

⁴⁴ Dans le cas des travailleurs indépendants.

⁴⁵ N. WELLEMANS, *Les rémunérations alternatives – Comment doper (le salaire de) vos travailleurs ?*, op. cit., p. 619.

⁴⁶ Code des impôts sur les revenus 1992, art. 66§1^{er}.

→ Où le coefficient est égal à : - 1 pour les moteurs diesel ;
- 0,95 pour les moteurs essence/gaz/LPG et
- 0,90 pour les moteurs CNG⁴⁷.

Un minimum de 50% et un maximum de 100% sont toutefois applicables et les véhicules avec une émission CO_2 supérieure à 200g/km auront une déductibilité à 40%⁴⁸.

Les frais de financement sont néanmoins intégralement déductibles⁴⁹.

§2 : Dépense non-admise

Une partie des frais de voiture relatifs à la mise à disposition du véhicule ne pourront être déduits en tant que frais professionnels, et seront considérés comme des dépenses non-admises. Depuis le 1^{er} janvier 2020, ils s'élèvent à 17% de l'ATN si le carburant n'est pas pris en charge par l'employeur et à 40% le cas échéant⁵⁰. Ces DNA sont calculées sur l'ATN théorique, ce qui signifie que l'intervention personnelle du bénéficiaire ne sera pas compris dans la base de calcul de la DNA⁵¹.

§3 : La TVA

La TVA est déductible uniquement pour l'utilisation professionnelle du véhicule, et à 50% au maximum⁵². Ce montant devra donc être adapté en fonction de la proportion de l'utilisation privée et professionnelle du véhicule.

Section 5 : La cotisation de solidarité

Lorsque l'employeur met un véhicule à disposition de son travailleur à des fins privées ou mixte, il se rend redevable d'une cotisation de solidarité à l'ONSS⁵³ et ce, même si le travailleur n'est pas assujetti aux cotisations sociales traditionnelles⁵⁴. Elle ne sera néanmoins pas due pour

⁴⁷ D. DARTE et Y. NOËL, Y., *Maitriser l'I.Soc : édition 2020, op. cit.*, p. 321.

⁴⁸ N. WELLEMANS, *Les rémunérations alternatives – Comment doper (le salaire de) vos travailleurs ?*, op. cit., p. 619.

⁴⁹ D. DARTE et Y. NOËL, Y., *Maitriser l'I.Soc : édition 2020, op. cit.*, p. 321.

⁵⁰ DELOITTE ACCOUNTANCY, *Charges déductibles : mise à jour mai 2020*, 2020, pp. 18-19.

⁵¹ N. WELLEMANS, *Les rémunérations alternatives – Comment doper (le salaire de) vos travailleurs ?*, op. cit., p. 620.

⁵² *Ibid.*, p. 622.

⁵³ L. du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés, *M.B.*, 2 juillet 1981, p. 8575, art. 38 §3^{quater}.

⁵⁴ N. WELLEMANS, *Les rémunérations alternatives – Comment doper (le salaire de) vos travailleurs ?*, op. cit., p. 623.

les bénéficiaires qui sont des indépendants ou des assujettis d'un système de sécurité social étranger⁵⁵.

Le montant mensuel de cette cotisation varie en fonction du carburant et du taux d'émission de CO_2 du véhicule et vaut pour un minimum de 27,24€ pour l'année 2020⁵⁶. Voici un tableau récapitulatif où Y correspond au taux d'émission CO_2 .

Type carburant	Formule de base	2020
Véhicule à essence	$[(Y \times 9 \text{ euros}) - 768] : 12$	Formule de base $\times 149,19/114,08$
Véhicule à gasoil (diesel)	$[(Y \times 9 \text{ euros}) - 600] : 12$	Formule de base $\times 149,19/114,08$
Véhicule au gaz de pétrole liquéfié (LPG) / gaz naturel (CNG)	$[(Y \times 9 \text{ euros}) - 990] : 12$	Formule de base $\times 149,19/114,08$
Véhicule électrique	20,83 EUR	$20,83 \times 149,19/114,08 =$
Véhicule à hydrogène ¹¹²	(montant minimal)	27,24 EUR

Figure n°2: N. WELLEMAN, *Les rémunérations alternatives – Comment doper (le salaire de) vos travailleurs ?*, op. cit., p. 625.

La cotisation de solidarité peut être entièrement déduite par l'employeur⁵⁷.

Section 6 : Impact sur les différents acteurs

§1 : Voiture de société dans le chef de l'employeur⁵⁸

Dans l'approche d'un revenu traditionnel, l'employeur verse des cotisations sociales sur le salaire de ses employés. Ce n'est pas le cas pour les voitures de société qui constituent pourtant également du revenu. Les employeurs s'acquittent dès lors d'une contribution forfaitaire dite « de solidarité » qui est calculée sur le CO_2 et non sur le salaire ou les kilomètres parcourus par le véhicule. Cette contribution est nettement inférieure aux cotisations de l'ONSS payées par l'employeur pour un salaire traditionnel⁵⁹.

⁵⁵ D. DARTE et Y. NOËL, Y., *Maitriser l'ISoc : édition 2020*, op. cit., p. 328.

⁵⁶ *Idem.*

⁵⁷ Question n°56 de M. Devlies du 11 janvier 2008, *Bull. Q. et R.*, Ch. repr., sess. ord. 2007-2008, n° 011, p. 1609.

⁵⁸ A.M. MEZOUE, A. VANDENBROUCKE et J. VAESSEN (dir.), *Voitures de société et mobilité durable – Diagnostic et enjeux*, Bruxelles, Ed. de l'Université de Bruxelles, 2019, p. 23.

⁵⁹ B. BAYENET et M. BOURGEOIS (e.a.), *Réforme de la fiscalité automobile – La longue route vers une fiscalité durable*, 2018, pp. 107-108.

Ensuite, l'employeur a la possibilité de se voir déduire en partie la TVA⁶⁰.

Enfin, les voitures de société sont généralement ornées de stickers au logo/couleurs de l'entreprise, ce qui constitue une bonne publicité pour l'employeur.

§ 2 : Voiture de société dans le chef du travailleur

La mise à disposition d'un véhicule de société pour les déplacements privés et/ou domicile-lieu de travail constitue un avantage dans le chef du travailleur. L'avantage en toute nature que constitue la voiture de société est évalué forfaitairement et cette valeur est largement inférieure à la valeur réelle du bien. Le montant du forfait est ensuite diminué de l'intervention éventuelle du bénéficiaire et ajouté au salaire brut pour le calcul de l'impôt des personnes physiques.

Toutefois, le montant de l'ATN n'intervient pas dans le calcul des cotisations sociales de l'employé⁶¹.

De plus, certains frais afférant au véhicule bénéficient d'une fiscalité avantageuse. Nous pouvons penser aux cartes de carburant par exemple⁶².

Le système actuellement en vigueur en Belgique est donc triplement avantageux pour les employés, ce qui explique son utilisation très fréquente en pratique.

§3: Voitures de société et les autres acteurs

Dans une économie comme la nôtre, rien n'est jamais sans conséquence ni contrepartie. Dès lors, les avantages fiscaux que retirent les acteurs précités constituent un manque à gagner pour d'autres acteurs.

Premièrement, le manque à gagner fiscal issu de la sous-estimation de l'avantage que constitue le véhicule mis à disposition est conséquent.

⁶⁰ N. WELLEMANS, *Les rémunérations alternatives – Comment doper (le salaire de) vos travailleurs ?*, op. cit., pp. 621-622.

⁶¹ A.M. MEZOUEDE, A. VANDENBROUCKE et J. VAESSEN (dir.), *Voitures de société et mobilité durable – Diagnostic et enjeux*, op.cit., p. 23.

⁶² F., CHARLEZ, « La taxation des cartes de carburant », *B.J.S.*, 2017/580, p. 12.

Ensuite, l'ONSS elle aussi voit ses recettes diminuer car la cotisation de solidarité payée par l'employeur est moindre qu'une cotisation classique sur une rémunération classique. De plus, il n'y a pas de cotisation sur l'ATN dans le chef du travailleur.

Enfin, en poussant l'analogie plus loin, si les recettes fiscales et de la sécurité sociale sont impactées à la baisse, c'est la société tout entière qui voit ses intérêts touchés puisque la raison d'être même de ces acteurs est de financer les services publics, les services sociaux etc., et donc d'apporter une plus-value matérielle ou financière à la société dans son ensemble. Ces manques à gagner impactent donc la société au sens large.

Chapitre 3 : Problématiques

Si de prime abord ce mécanisme semble être avantageux, il n'en découle pas moins certaines problématiques qui vont être évoquées. D'importances et de sujets variables, certaines d'entre elles méritent d'être étudiées afin de trouver des solutions efficaces.

Section 1 : Problématiques environnementales

L'impact négatif d'une voiture sur la planète n'est aujourd'hui plus à démontrer. Néanmoins, cet impact est renforcé lors de l'utilisation de véhicules de société. En effet, ceci impacte négativement la qualité de l'air, et donc l'environnement.

§1 : Le type de véhicule

Premièrement, les voitures de société sont souvent équipées de moteurs diesel⁶³. Or, ces derniers sont davantage néfastes pour l'environnement.⁶⁴

⁶³ CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, 2009, La politique fiscale et l'environnement, Section "Fiscalité et Parafiscalité", septembre 2009, p. 124.

⁶⁴N. HOOFTMAN, *The road towards a zero-emission transportation system by 2050 – A comprehensive study for Belgium in a European context*, PhD dissertation, 2008.

« **Tableau 3** : Répartition du parc automobile par type de propriétaires et de carburant (2014) »⁶⁵

	Essence	Diesel	Electricité	LPG	Gaz naturel	Hybride diesel	Hybride essence	Inconnu
Leasing	28,6%	71,3%	0,1%	0%	0%	0%	0%	0%
Non leasing	15,2%	83,1%	0,2%	0,2%	0%	0,2%	0,9%	0,2%
Total sociétés	15,4%	83%	0,2%	0,2%	0%	0,2%	0,9%	0,2%
Indépendants	30,2%	68,9%	0,5%	0%	0%	0%	0,3%	0%
Personnes privées	39%	59,7%	0,4%	0%	0%	0%	0,3%	0,5%
Total	37%	61,8%	0,4%	0%	0%	0%	0,3%	0,5%

Figure n°3 : FEBIAC

Néanmoins, certaines personnes argumentent en faveur des véhicules de société, soutenant qu'il s'agit d'un mécanisme avantageux pour l'environnement également en ce que les véhicules prennent souvent la forme de contrats de leasing, dont le renouvellement s'effectue sur des périodes plus courtes qu'un véhicule privé, et donc avec une pollution moindre au kilomètre qu'un véhicule plus ancien.

§2 : La fréquence et la durée d'utilisation du véhicule

En pratique, il est constaté que lorsqu'un véhicule de société est mis à disposition de son bénéficiaire, le comportement de celui-ci en sera modifié. Il aura davantage tendance à utiliser son véhicule et à effectuer des déplacements plus longs, et ce pour diverses raisons.

Premièrement, le fait d'utiliser une voiture est souvent considéré par la société comme un signe de richesse et de réussite sociale⁶⁶. Le fait de se déplacer en voiture permet à son utilisateur de se sentir plus reconnu que s'il empruntait un autre moyen de locomotion.

Nonobstant, cela est contrebalancé par la tendance grimpanche de la préoccupation environnementale. Depuis quelques années, nous constatons un essor des actions pour la cause écologique et cela commence à avoir un impact sur l'image des utilisateurs de véhicules motorisés. Il serait donc, à mon sens, très probable de voir une inversion des idéaux sociaux et une valorisation de l'image des utilisateurs de transports en commun ou du covoiturage par exemple.

⁶⁵ B. BAYENET et M. BOURGEOIS (e.a.), *Réforme de la fiscalité automobile – La longue route vers une fiscalité durable*, op.cit., p. 81.

⁶⁶ A.M. MEZOUEDE, A. VANDENBROUCKE et J. VAESSEN (dir.), *Voitures de société et mobilité durable – Diagnostic et enjeux*, op. cit., p. 32.

De plus, les statistiques⁶⁷ démontrent que les bénéficiaires de véhicules de société ont tendance à vivre plus loin de leur lieu de travail lorsqu'une voiture de société est mise à leur disposition que lorsqu'ils font l'usage de leur véhicule privé. Cela démontre une dimension sociale qui sera explicitée dans la prochaine section car il y sera démontré que les véhicules de société sont généralement accordés aux salaires les plus élevés. Or, ces travailleurs ont tendance à préférer les lieux excentrés afin de profiter d'une vie plus calme et sereine, par l'absence de nuisances sonores ou encore la possibilité de parking plus aisée. Cela a pour conséquence d'amener ces travailleurs à effectuer des trajets plus longs afin de se rendre sur leur lieu de travail. De même, l'accès aux axes autoroutiers est généralement plus éloigné, cela rallonge donc encore la distance parcourue, et donc augmente les externalités négatives sur l'environnement.

Outre la distance, la fréquence de l'utilisation du véhicule à titre privé en est aussi augmentée car la dispersion des habitations force leurs résidents à utiliser leur véhicule pour effectuer leurs tâches quotidiennes alors qu'une habitation en centre-ville peut amener le citoyen à s'y rendre à pied ou via un moyen de locomotion plus soucieux de l'environnement. Elle réduit également les chances qu'un travailleur puisse recourir au covoiturage en raison de la faible probabilité qu'un collègue réside proche de chez lui et les chances qu'ils empruntent les transports en commun car ces zones excentrées en sont moins bien desservies.⁶⁸

Ensuite, l'utilisation du véhicule au détriment d'un autre moyen de transport est favorisée par l'avantage en lui-même. En effet, le fait d'utiliser un véhicule qui ne lui appartient pas permet à son utilisateur de ne pas dégrader son véhicule personnel. Il sera donc moins soucieux du nombre de kilomètres qu'il parcourt ainsi que de la réelle nécessité d'opter pour ce moyen de locomotion.

Enfin, un incitant majeur à l'utilisation accrue du véhicule est l'aspect financier. En effet, le fait que le système des véhicules de société sous-estime son prix rend l'utilisation de la voiture moins coûteuse. La participation de l'employeur aux frais d'essence, parfois à grande échelle comme avec une carte essence, peut également inciter l'utilisateur à être moins soucieux de sa façon d'utiliser son véhicule.

⁶⁷ S. LUYTEN et E. VAN HECKE, « Les Régions urbaines belges en 2001 » in *Noyaux d'habitat et Régions urbaines dans une Belgique urbanisée - Enquête socio-économique*, 2001, pp. 74-151.

⁶⁸ E. CORNELIS (e.a.), *La mobilité en Belgique en 2010 : résultats de l'enquête BELDAM*, 2012.

§ 3 : Le trafic

Les véhicules de société sont davantage utilisés en raison des causes susmentionnées, l'augmentation de la pollution y est donc directement liée. Mais une autre conséquence à cela est l'augmentation du trafic routier. La présence d'un plus grand nombre de véhicules sur les routes est en partie due à l'octroi de véhicules de société⁶⁹. Ces véhicules étant généralement octroyés dans le cadre d'un contrat de travail, leur utilisation première est le trajet de son bénéficiaire entre son domicile et son lieu de travail. Or, en pratique, les horaires de travail sont majoritairement semblables, ce qui a pour conséquences de rassembler ces véhicules sur les routes aux mêmes heures. Le trafic routier a une conséquence écologique non négligeable puisque dans les bouchons, un véhicule reste généralement en première ou deuxième vitesse, voire à l'arrêt avec le moteur allumé. Son émission de gaz polluants est donc accrue et les conséquences sur l'environnement en sont augmentées.

Section 2 : Les conséquences sociales

L'avantage fiscal qu'octroie l'État par ce régime des voitures de société n'est pas sans avoir des conséquences sociales.

Premièrement, il est constaté dans que les voitures de société sont *in concreto* majoritairement attribuées aux salaires les plus élevés⁷⁰. En effet, les salaires des plus basses tranches ne peuvent se permettre de sacrifier une partie de leurs revenus dans un véhicule et préfèrent donc se passer de cet avantage.

De plus, ces personnes sont moins enclines à rechercher des avantages fiscaux, le taux d'imposition sur les revenus évoluant par tranches et ces faibles revenus se trouvant dans les premières tranches de celui-ci, à savoir les tranches les moins imposées.

Ensuite, démographiquement, il est démontré que les emplois les moins rémunérateurs sont généralement situés plus à proximité du domicile de ses candidats tandis que les emplois

⁶⁹ *Idem.*

⁷⁰ CONSEIL CENTRAL DE L'ÉCONOMIE, « Interventions de l'employeur dans le coût des déplacements domicile-travail », in *note documentaire*, CCE 2016-2595, Bruxelles, Disponible à l'adresse : <https://www.ccecrb.fgov.be/p/ft/359/interventions-de-l-employeur-dans-le-cout-des-deplacements-domicile-travail> (date de dernière consultation : 7 mai 2021).

hautement rémunérés ont tendance à attirer des candidats dont le domicile est parfois très éloigné du lieu de travail. De cela découle également le fait que les voitures de société soient davantage plébiscitées par les salaires élevés que par les plus faibles revenus.

Enfin, dans le cadre d'un revenu modeste, consacrer une partie de sa rémunération à un véhicule de société a un impact non négligeable sur les allocations sociales telles que l'allocation de pension ou de chômage. En effet, aucune cotisation n'est versée par le bénéficiaire à l'ONSS, il coule donc de source que l'avantage que constitue la voiture de société ne peut être pris en compte dans le salaire faisant l'objet du calcul de l'allocation qui doit être perçue⁷¹. C'est pour cette énième raison que les salaires les plus précaires auront tendance à ne pas souhaiter bénéficier de ce mécanisme.

Section 3 : Les conséquences économiques

La question des véhicules de société engendre également des problématiques économiques puisqu'un tel mécanisme constitue véritablement un instrument d'incitation du comportement des utilisateurs. La question se pose donc des impacts plus profonds de ce régime.

Le fait d'accorder un tel traitement à une forme de rémunération particulière a pour effet de valoriser les véhicules de société et donc d'inciter à la consommation de ce type de produit. Dès lors, le secteur de l'automobile s'en trouve favorisé et cela prend presque la forme d'une subvention publique pour le secteur⁷².

La légitimité de ce choix est discutable puisque cela revient à favoriser un secteur dont l'impact environnemental n'est plus à démontrer.

Un contre argument pourrait être d'estimer que l'abandon du mécanisme des voitures de société engendrerait un impact significatif sur l'économie et sur l'emploi puisqu'il diminuerait les ventes de véhicules. Néanmoins, l'emploi n'en ferait que rebondir puisque les bénéficiaires, s'ils décident de se détourner des voitures, pourraient opter pour les transports en commun ou

⁷¹ A.M. MEZOUED , A. VANDENBROUCKE et J. VAESSEN (dir.), *Voitures de société et mobilité durable – Diagnostic et enjeux*, op. cit., p. 46.

⁷² CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, La politique fiscale et l'environnement, Section "Fiscalité et Parafiscalité", septembre 2009, pp. 134-135.

un moyen de transport plus doux tel que le vélo. Dès lors, les emplois perdus seraient compensés par la création de nouveaux postes dans ces secteurs.

En termes d'économie, l'impact ne serait pas si conséquent en raison du fait que le secteur automobile fonctionne également beaucoup à l'import/export⁷³.

Section 4 : Les conséquences fiscales

L'avantage que constitue la voiture de société est principalement un avantage fiscal. Ainsi, il permet d'effectuer une économie d'impôt tant pour l'employeur que pour l'employé.

La valeur de l'ATN étant nettement inférieure à la valeur réelle du véhicule, cette sous-estimation constitue donc un manque à gagner fiscal. Celui-ci est conséquent et estimé à 2,3 milliards d'euros pour l'année 2016.⁷⁴

De plus, ce régime constitue également une perte pour l'ONSS, la cotisation de solidarité est en effet inférieure au prélèvement effectué sur un salaire traditionnel.

Cette inégalité entre les travailleurs ayant opté pour un véhicule de société et ceux ayant préféré s'en tenir à un mode de rémunération plus classique est d'autant plus injuste à la lumière du fait que les véhicules de société sont statistiquement plus nombreux dans les salaires les plus élevés. En effet, cela va à l'encontre de la progressivité de l'impôt recherchée par le législateur notamment avec son imposition par tranches ainsi que le principe de proportionnalité des cotisations sociales⁷⁵.

Section 5 : L'insécurité juridique⁷⁶

Il n'existe pas de texte législatif contenant l'ensemble des dispositions afférentes aux véhicules de société. Il convient de rassembler différentes sources issues de diverses branches du droit afin de constituer le cadre légal de la matière : droit du travail, fiscal, de la sécurité sociale, ...

⁷³ *Ibid.*, p. 135.

⁷⁴ A.M. MEZOUED, A. VANDENBROUCKE et J. VAESSEN (dir.), *Voitures de société et mobilité durable – Diagnostic et enjeux*, *op. cit.*, p. 54.

⁷⁵ Conseil Supérieur des Finances, 2009, La politique fiscale et l'environnement, Section "Fiscalité et Parafiscalité", septembre 2009, pp. 126 et 134.

⁷⁶ D. BERCKMANS et B. PAIRON, *Le régime fiscal et social des voitures de société en Belgique*, *op. cit.*, pp. 3-4.

Cela empêche d'établir un cadre légal clair et rend plus complexe la matière. Ce climat d'insécurité n'est pas profitable à la société et devrait être réglé au plus vite.

De plus, la mise à disposition gratuite d'un véhicule de société est soumise au principe de liberté contractuelle. Par conséquent, il est primordial pour les parties de prévoir préalablement les modalités de la mise à disposition afin d'éviter encore une fois l'insécurité juridique au maximum.

Plusieurs pistes peuvent être explorées afin de prévoir les modalités de la mise à disposition. Premièrement, des dispositions pourraient être rédigées d'un commun accord entre l'employeur et les employés et/ou leur(s) représentant(s) mais sa modification pourra s'avérer complexe et donc contraignante pour la société.

La convention collective de travail peut aussi contenir ce type de disposition mais est plus difficile à mettre en place que le règlement de travail car elle nécessite l'accord d'une organisation syndicale.

L'outil le plus adéquat afin d'établir les modalités de ce système est la *company car policy*. Cet instrument permet de fixer les modalités de la mise à disposition du véhicule de société mais est propre à l'entreprise et ne sera opposable qu'aux signataires et non à tous les employés.

À plus petite échelle, il est possible de conclure des conventions de mise à disposition de véhicule de société ou d'inclure des dispositions dans le contrat de travail au cas par cas et de façon plus sommaire mais l'idéal reste de renvoyer à une *company car policy* pour les détails.⁷⁷

⁷⁷ D. BERCKMANS et B. PAIRON, *Le régime fiscal et social des voitures de société en Belgique*, op. cit., p.4.

Partie 2 : L'allocation de mobilité

Chapitre 1 : Notions et contexte

Le régime de l'allocation de mobilité, aussi appelée cash for cars est « la possibilité pour les travailleurs qui disposent depuis suffisamment longtemps d'une voiture de société de la restituer contre une allocation de mobilité»⁷⁸. Elle est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2018 après l'adoption par la chambre d'un projet de loi⁷⁹.

Le régime de l'allocation de mobilité permet donc au travailleur de rendre sa voiture de société contre une somme d'argent.

La possibilité de mettre en place un tel régime est laissée à l'initiative de l'employeur, aucune obligation ne subsiste et le travailleur ne pourra en bénéficier que si l'employeur a délibérément introduit une demande⁸⁰. La volonté du travailleur de recourir au mécanisme entre également en jeu et celui-ci peut décliner cette possibilité et choisir ainsi de conserver son véhicule de société et les avantages qui en découlent.

Le régime de l'allocation de mobilité a beaucoup été décrié et celui-ci fut annulé par la Cour Constitutionnelle par un arrêt du 23 janvier 2020⁸¹.

Section 1 : Champ d'application

§1 : L'employeur

Le mécanisme de l'allocation de mobilité est instauré par la volonté de l'employeur. Celui-ci ne peut le proposer à ses travailleurs que dans l'hypothèse où il mettrait à disposition d'au moins

⁷⁸ M. MORSA, « 6. - Restrictions et extensions à la notion de rémunération en sécurité sociale » in *La rémunération en droit de la sécurité sociale*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 96.

⁷⁹ Projet de loi concernant l'instauration d'une allocation de mobilité, *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 15 décembre 2017, n°54-2838/001.

⁸⁰ L. du 30 mars 2018 concernant l'instauration d'une allocation de mobilité, *M.B.*, 7 mai 2018, p. 38264, art. 4 §1^{er}.

⁸¹ C. Const., 23 janvier 2020, n°11/2020, *M.B.*, 24 février 2020, p.10483.

un travailleur un ou plusieurs véhicule(s) de société depuis une période ininterrompue de 36 mois⁸².

Dans le cadre d'un employeur qui n'existe que depuis moins de 36 mois, une dérogation est prévue en l'article 4 §3 de la loi du 30 mars 2018⁸³ instaurant l'allocation de mobilité. Il pourra en effet mettre en place ce mécanisme à condition qu'il mette au minimum un véhicule de société à disposition d'un travailleur au moment où il instaure le régime de l'allocation de mobilité dans son entreprise.

§2 : Le travailleur

A. Champ d'application personnel

La possibilité de restitution du véhicule de société vise « les travailleurs ». Il convient d'interpréter largement cette notion⁸⁴ en ce que l'élément déterminant est l'autorité d'un tiers dans l'exercice d'une prestation de travail.

Les dirigeants d'entreprise ne sont donc pas visés par l'allocation de mobilité, alors qu'ils le sont par le régime des véhicules de société⁸⁵.

B. Conditions d'éligibilité à l'allocation de mobilité

Le travailleur doit effectivement disposer d'une voiture de société⁸⁶. Il est aussi possible pour le travailleur d'en bénéficier s'il est simplement éligible à la mise à disposition de l'une d'elles. Cette possibilité a été introduite ultérieurement à la mise en place du régime par le législateur dans la loi du 17 mars 2019.⁸⁷

⁸² L. du 30 mars 2018 concernant l'instauration d'une allocation de mobilité, *M.B.*, 7 mai 2018, p. 38264, art. 4 §2.

⁸³ *Ibid.*, art 4 §3.

⁸⁴ J. VAN DYCK, « « Allocation de mobilité » un clone en plus complexe des voitures de société » *Fiscologue*, 2018, n°1560, p.1.

⁸⁵ J. VAN DYCK, « Allocation et budget de mobilité, aussi pour les dirigeants d'entreprise ? » *Fiscologue*, 2019, n°1599, p.2.

⁸⁶ L. du 30 mars 2018 concernant l'instauration d'une allocation de mobilité précitée, art. 4 §2.

⁸⁷ L. du 17 mars 2019 modifiant certaines dispositions relatives à l'allocation de mobilité, *M.B.*, 29 mars 2019, p. 31788, art. 3.

Le travailleur doit avoir une voiture de société mise à sa disposition par son employeur actuel depuis une période minimale ininterrompue de 3 mois⁸⁸ et pour une période minimale cumulée de 12 mois dans les 36 mois qui précèdent l'introduction de la demande⁸⁹. Par dérogation, si l'employeur débute, la période des 36 mois ne s'applique pas⁹⁰.

C. Cas particuliers

Quid en cas de pluralité de voitures de société ? La condition d'éligibilité doit être remplie afin de bénéficier de l'allocation de mobilité.

Si un travailleur a plusieurs véhicules de société à sa disposition et qu'elles remplissent toutes les conditions de délais, il pourra préférer l'allocation de mobilité pour l'un des véhicules et conserver les autres⁹¹. La restitution d'une voiture supplémentaire ne lui octroiera en aucun cas une autre allocation de mobilité⁹².

Si un travailleur a plusieurs véhicules de société mais qu'une ne remplit pas les conditions d'éligibilité, il ne pourra obtenir l'allocation de mobilité qu'en supprimant toutes ses voitures de société⁹³.

Il convient de prêter attention au fait que dans l'hypothèse où une voiture de société a été acquise via une réduction de salaire, elle ne pourra être convertie en allocation de mobilité⁹⁴.

Lors de la mise en place de l'allocation de mobilité, un mécanisme de continuité avait été prévu. Si un employé était éligible à l'application du régime de l'allocation de mobilité chez son ancien employeur en ce qu'il remplissait les conditions de délais de mise à disposition du véhicule prémentionnées, il était réputé remplir ces conditions chez son employeur actuel et donc pouvoir bénéficier de l'application de l'allocation de mobilité et ce, dans un objectif de continuité. Cette possibilité a ensuite été supprimée par le législateur, estimant que cette annulation représentait une compensation avec la possibilité nouvellement introduite par cette même loi de bénéficier

⁸⁸ L. du 30 mars 2018 concernant l'instauration d'une allocation de mobilité précitée, art. 5 §2 al. 1 1°.

⁸⁹ *Ibid.*, art. 5 §2 al. 1 2°.

⁹⁰ *Ibid.*, art. 5 §2 al. 2.

⁹¹ *Ibid.*, art. 8 §2.

⁹² *Idem.*

⁹³ *Ibid.* art. 8 §3.

⁹⁴ *Ibid.* art. 14.

de l'allocation de mobilité lorsque le travailleur est simplement éligible à la voiture de société sans en disposer effectivement ⁹⁵.

Section 2 : Le régime

§1 : Les effets

Le régime de l'allocation de mobilité a pour premier effet la disparition du bénéfice du véhicule mis à disposition⁹⁶. En effet, le bénéficiaire devra rendre son ou ses véhicule(s) à l'employeur afin de pouvoir bénéficier de l'allocation.

Dès lors, le deuxième effet est la perception de l'allocation.

Il résulte de l'essence même de l'allocation de mobilité que celle-ci sera suspendue si la voiture de société est mise à nouveau à la disposition du bénéficiaire de l'allocation de mobilité ou si le travailleur change de poste et que cela a pour effet de ne plus le rendre éligible à la mise à disposition gratuite d'une voiture de société⁹⁷.

L'allocation de mobilité est mise en place afin de couvrir les déplacements du travailleur. Bénéficiaire de l'allocation de mobilité supprime donc l'obligation de l'employeur de rembourser les frais de déplacement pour les trajets entre le domicile et le lieu de travail de son travailleur. Si toutefois l'employeur prenait la décision d'intervenir sur les frais de déplacement malgré la mise en place de l'allocation de mobilité, le traitement fiscal et social de cette intervention sera identique au traitement d'une rémunération classique⁹⁸.

§2 : Le calcul

L'allocation correspond à 20% des 6/7 de la valeur catalogue par année⁹⁹. Si l'employeur prend à charge le carburant, le coefficient est porté à 24%¹⁰⁰.

⁹⁵ Projet de loi modifiant, en ce qui concerne l'allocation de mobilité, le Code des impôts sur les revenus 1992 et la loi du 30 mars 2018 concernant l'instauration d'une allocation de mobilité, *Doc. Parl.*, Ch. repr., sess. ord. 3 décembre 2018, n°54-3382/001, pp. 6-7.

⁹⁶ J. VAN DYCK, « Allocation de mobilité » un clone en plus complexe des voitures de société», *op. cit.* .

⁹⁷ M. MORSA, « 6. - Restrictions et extensions à la notion de rémunération en sécurité sociale » in *La rémunération en droit de la sécurité sociale*, *op. cit.*, p. 103.

⁹⁸ N. WELLEMANS, *Les rémunérations alternatives – Comment doper (le salaire de) vos travailleurs ?*, *op. cit.*, p. 689.

⁹⁹ L. du 30 mars 2018 concernant l'instauration d'une allocation de mobilité précitée, art. 11 §1^{er} al. 2.

¹⁰⁰ *Idem*.

A. La valeur catalogue

La valeur catalogue prise en compte pour le calcul de l'allocation de mobilité est la même que celle prise en compte pour le calcul de l'ATN résultant de la mise à disposition gratuite du véhicule de société. Une indexation de cette valeur sera effectuée chaque 1^{er} janvier, et ce sur base de l'indice de mobilité lissé.

Si le bénéficiaire du véhicule restitué intervenait dans le financement de la voiture de société dans le mois précédant sa restitution, l'intervention pourra être déduite de l'avantage calculé pour l'allocation de mobilité¹⁰¹.

Si le requérant à l'allocation de mobilité était simplement éligible à la voiture de société et n'en disposait pas d'une de façon effective, la valeur catalogue prise en compte est celle du véhicule qu'il aurait effectivement choisi. Il est déterminé soit sur base d'un budget qui aurait été fixé par son employeur s'il avait exercé son droit à la mise à disposition d'une voiture de société, soit sur base du véhicule qui lui aurait été attribué par l'employeur de façon déterminée¹⁰².

Si le bénéficiaire a bénéficié de différentes voitures au cours de l'année précédant la restitution, la valeur catalogue prise en compte sera celle du véhicule qui a été mis à disposition durant la plus grande période¹⁰³.

En cas de restitution simultanée d'une pluralité de véhicules, le montant de l'allocation sera calculé en fonction du véhicule respectant les conditions d'éligibilité si le bénéficiaire a été contraint de rendre tous ses véhicules¹⁰⁴ mais il sera laissé au choix du bénéficiaire s'il a rendu plusieurs véhicules par choix¹⁰⁵.

Lorsque le travailleur bénéficiant de l'allocation de mobilité voit sa situation modifiée en raison par exemple d'une promotion, l'allocation de mobilité pourra être adaptée. L'allocation de mobilité sera en effet calculée selon la voiture de société qui est explicitement prévue pour le

¹⁰¹ J. VAN DYCK, « Allocation de mobilité » un clone en plus complexe des voitures de société», *op. cit.* .

¹⁰² J. VAN DYCK « Allocation de mobilité : possible même en cas de « salary sacrifice » ? », *Fiscologie*, 2018, 1591, p.1.

¹⁰³ L. du 30 mars 2018 concernant l'instauration d'une allocation de mobilité précitée, art. 11 §1^{er} al. 4.

¹⁰⁴ *Ibid.*, art 11 §1^{er} al. 6.

¹⁰⁵ *Ibid.*, art. 11 §1^{er} al. 5.

nouveau poste du travailleur. Néanmoins, cette adaptation peut aussi bien être effectuée à la hausse qu'à la baisse¹⁰⁶.

Section 3 : Fiscalité

Tout comme la voiture de société, l'allocation de mobilité représente un avantage qu'il convient de prendre en compte en tant que rémunération à l'imposition directe des personnes physiques. La valorisation de l'avantage correspond à 4% des 6/7 de la valeur catalogue indexée du véhicule restitué ou auquel le travailleur pouvait prétendre. Les interventions personnelles doivent être déduites¹⁰⁷.

Le montant de l'avantage ne peut être inférieur à 820€/an à indexer¹⁰⁸.

Ce régime est donc très avantageux fiscalement puisque l'avantage pris en compte est nettement inférieur à l'allocation effectivement perçue.

À l'impôt des sociétés, l'allocation de mobilité sera déductible en deux temps. La première année suivant l'attribution de l'allocation de mobilité, le pourcentage de déductibilité dépendra de l'émission de CO_2 du véhicule restitué avec un minimum de 75% et un maximum de 90%¹⁰⁹. Il sera ensuite réduit de 10% par année civile afin d'atteindre le minimum de 75%¹¹⁰.

Une partie de l'allocation ne pourra être comprise comme frais professionnels pour l'employeur et constituera dès lors une dépense non admise. Cette partie correspond à 17% de l'avantage, porté à 40% si l'employeur prenait en compte les frais de carburant¹¹¹.

¹⁰⁶ M. MORSA, « 6. - Restrictions et extensions à la notion de rémunération en sécurité sociale » in *La rémunération en droit de la sécurité sociale*, *op. cit.*, p. 102.

¹⁰⁷ J. VAN DYCK, « Allocation de mobilité » un clone en plus complexe des voitures de société», *op. cit.* .

¹⁰⁸ S. MERCIER, « Chapitre 3 - Les avantages de toute nature taxés de façon forfaitaire » in *Les formes alternatives de rémunération*, *op. cit.*, p. 32.

¹⁰⁹ N. WELLEMANS, *Les rémunérations alternatives – Comment doper (le salaire de) vos travailleurs ?*, *op. cit.*, p. 688.

¹¹⁰ *Idem.* .

¹¹¹ L. du 30 mars 2018 concernant l'instauration d'une allocation de mobilité précitée, art. 31.

Section 4 : Cotisations sociales

L'allocation de mobilité ne sera pas soumise aux cotisations sociales traditionnelles. Elle sera néanmoins soumise à la cotisation de solidarité dans le chef de l'employeur. Elle correspond à la cotisation qui était d'application pour la voiture de société ou pour la voiture qui aurait été susceptible d'être mise à la disposition du travailleur dans le cas où celui-ci avait décliné le régime alors qu'il y était éligible¹¹². L'indexation de la cotisation de solidarité applicable aux voitures de société l'est également au régime de l'allocation¹¹³.

Chapitre 2 : Objectifs

L'allocation de mobilité a été instaurée avec un objectif bien défini, celui d'inciter les bénéficiaires de véhicules de société à restituer celui-ci¹¹⁴. D'un point de vue plus global, l'idée du législateur était d'entamer un processus de diminution du nombre de véhicules de société afin de voir le régime disparaître progressivement¹¹⁵.

Cet objectif n'a pas convaincu les syndicats et différentes ASBL de défense du climat qui ont vu en celui-ci un motif fictif visant à justifier le système. C'est pour cette raison qu'un recours en annulation a été introduit auprès de la Cour Constitutionnelle.

Chapitre 3 : Problématiques et annulation

Section 1 : L'argumentation

Le 7 novembre 2018 les ASBL « Inter-Environnement Bruxelles », « Climaxi » , et « Climat Express », dont les buts statutaires sont la lutte contre la pollution et la justice sociale en matière

¹¹² L. du 30 mars 2018 concernant l'instauration d'une allocation de mobilité précitée, art. 22.

¹¹³ M. MORSA, « 6. - Restrictions et extensions à la notion de rémunération en sécurité sociale » in *La rémunération en droit de la sécurité sociale, op. cit.*, p. 103.

¹¹⁴ Projet de loi concernant l'instauration d'une allocation de mobilité précité, pp. 4-5.

¹¹⁵ *Idem*.

environnementale, deux personnes physiques¹¹⁶ ainsi que les organisations de travailleurs « Fédération Générale du Travail de Belgique »¹¹⁷ et « Confédération des Syndicats Chrétiens de Belgique »¹¹⁸, dont les objectifs sont le maintien d'une égalité et d'une solidarité entre les travailleurs, introduisent un recours en annulation devant la Cour Constitutionnelle à l'encontre de la loi du 30 mars 2018 instaurant l'allocation de mobilité.

Ce recours fut reçu par la Cour en raison du fait que ces associations poursuivent un objectif de défense de l'environnement qui semble attaqué en ce que la loi ne permettrait pas de remplir ces objectifs, énoncés dans l'exposé des motifs, de façon optimale. Les ASBL disposaient donc bien d'un intérêt légitime à agir, indispensable à la recevabilité d'un recours.

Le recours est introduit par les requérants en raison de la différence de traitement qu'engendre la loi qui violerait les articles 10 et 11 de la Constitution¹¹⁹ relatifs au principe de non-discrimination ainsi que les articles 7bis, 23 et 172 de la Constitution¹²⁰, les articles 3 et 4 des accords de Paris¹²¹ et l'article 2 de la Convention des Nations Unies sur les changements climatiques¹²².

§ 1 : La discrimination active

Le premier argument soulevé est la différence de traitement entre les travailleurs qui bénéficient de l'allocation de mobilité et ceux qui n'en bénéficient pas. Ces derniers ont effectivement une rémunération classique soumise aux règles fiscales et sociales en vigueur alors que les bénéficiaires de l'allocation ne perçoivent plus un avantage en nature mais bien un avantage financier. Il ne sera dès lors pas soumis aux règles fiscales et sociales en vigueur pour de la rémunération classique mais à des règles fiscales et sociales propres qui sont plus avantageuses que les règles classiques.

La fiscalité nécessite une certaine liberté afin de pouvoir œuvrer et être mise en œuvre pour remplir certains objectifs car elle constitue un instrument politique. Dès lors, octroyer un

¹¹⁶ Il s'agit de Marc Leemans et Robert Verteneuil.

¹¹⁷ Dite « FGTB ».

¹¹⁸ Dite CSC.

¹¹⁹ Const. art. 10 et 11.

¹²⁰ *Ibid.* art. 7bis, 23 et 172.

¹²¹ Acc. de Paris du 12 décembre 2015, art. 3-4.

¹²² Convention-cadre des Nations Unies sur les changements climatiques du 21 mars 1994, art. 2.

avantage fiscal à une catégorie de personne ne relève pas nécessairement de la discrimination. En effet, elle pourra le faire à condition de pouvoir le justifier raisonnablement et que cette différenciation se base sur un critère objectif.

Le conseil des ministres invoque la restitution du véhicule de société comme critère objectif.

Cependant, il était possible de bénéficier de l'allocation de mobilité uniquement sur la base du véhicule mis à disposition par l'employeur précédant, et ainsi de pas devoir remplir les conditions nécessaires à l'attribution de l'allocation. Dès lors, aucun véhicule n'était restitué chez l'employeur actuel et la possibilité de bénéficier de l'allocation en raison du véhicule mis à disposition par le précédant employeur devenait une véritable porte ouverte à l'introduction de l'allocation de mobilité dans la négociation salariale, cela ne s'alignait en rien sur l'objectif même de l'allocation de mobilité qui est la réduction de la congestion automobile. Le législateur a supprimé ce mécanisme dit « de portabilité »¹²³, mais ne justifie néanmoins pas ce retour en arrière par une violation du principe d'égalité constatée mais plutôt comme une simple modification résultant de l'introduction de la possibilité de bénéficier de l'allocation lorsque le travailleur était simplement éligible à la mise à disposition d'un véhicule de société.

De plus, il est possible de bénéficier d'une allocation de mobilité alors qu'aucune voiture de société n'est restituée dans le cas où le bénéficiaire était simplement éligible à la mise à disposition gratuite d'un véhicule de société. Ceci est justifié par la volonté du législateur d'éviter l'attribution de voitures de société dans l'unique but d'octroyer l'allocation 12 mois plus tard, ce qui serait contre-productif.

§ 2 : L'absence de garantie

La deuxième branche de l'argumentation consacre le fait que l'allocation de mobilité ne répond pas pleinement à l'objectif soulevé pour sa mise en place qui est « la diminution de la pression automobile dans un but environnemental, de santé public et de développement durable »¹²⁴ puisque l'octroi d'une telle allocation est certes soumis à la restitution de la voiture de société mais n'est soumis à aucune garantie quant au transport subséquent qui sera utilisé.

¹²³ L. du 17 mars 2019 modifiant certaines dispositions relatives à l'allocation de mobilité précitée.

¹²⁴ C. Const., 23 janvier 2020, *op. cit.*, A.4.1.

Si le conseil des ministres tente de justifier cela par le fait que le régime avantageux du véhicule de société détournerait son bénéficiaire de recourir à l'allocation de mobilité pour financer son véhicule privé, dont le coût serait dès lors nettement supérieur que lorsque celui-ci est mis à disposition gratuitement par l'employeur, *in concreto* rien ne certifie cela. En effet, le régime des voitures de société peut inciter son bénéficiaire à opter pour un véhicule plus onéreux que s'il le finançait lui-même¹²⁵. Recourir à l'allocation de mobilité afin de financer un véhicule plus modeste peut donc être avantageux pour le bénéficiaire, et dans cette optique, l'objectif de l'allocation de mobilité n'est absolument pas rempli puisque son bénéficiaire continuera d'utiliser un véhicule similaire avec toutes les problématiques que cela engendre.

De plus, dans le cas où une pluralité de véhicules est mise à la disposition d'un travailleur, il est possible pour le bénéficiaire de profiter de l'allocation de mobilité par la restitution d'un seul de ses véhicules. Dès lors, il continuera de disposer d'un ou plusieurs véhicules de société qu'il pourra utiliser dans ses déplacements domicile-lieu de travail et/ou privés. Cela va également à l'encontre de l'objectif même de l'allocation de mobilité qui est la réduction du nombre de véhicules.

§ 3 : L'impact sur la collectivité

Une troisième branche soulevée mentionne la disproportion des effets de l'allocation de mobilité sur la collectivité.

Elle considère l'avantage octroyé comme une discrimination à la fois passive car elle traite de la même manière l'allocation de mobilité et les véhicules de société et une discrimination active en ce qu'elle traite différemment du revenu uniquement sur la base du fait qu'il soit issu de la restitution d'un avantage en nature¹²⁶.

L'obligation de standstill « interdit à l'autorité publique compétente de réduire sensiblement le niveau de protection offert par la législation applicable sans qu'existent pour se faire des motifs liés à l'intérêt général »¹²⁷. Les requérants soulèvent que ce principe est attaqué en ce que la loi

¹²⁵ *Ibid.*, A.4.3 §2.

¹²⁶ C. Const., 23 janvier 2020, *op. cit.*, A.5.1.

¹²⁷ I., HACHEZ, « Chapitre 3 - Du principe de standstill à l'intangibilité de la substance des droits fondamentaux : quelle justiciabilité pour le droit au travail ? » in *Le droit du travail au XXI^e siècle*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 275.

porte atteinte à la collectivité dans le sens où le régime de l'allocation de mobilité, par sa cotisation de solidarité et son traitement fiscal avantageux, réduit le financement de services profitables à la collectivité tels que ceux issus des compétences de l'ONSS.

§4 : La temporalité

L'objectif de législateur avec l'allocation de mobilité est d'entamer un désamorçage du régime des voitures de société¹²⁸. Cela devrait donc représenter un régime temporaire. Pourtant, la mise en place de l'allocation de mobilité est à durée indéterminée¹²⁹.

§5 : La méthode de calcul

L'allocation de mobilité est calculée sur base de la valeur catalogue du véhicule restitué. Cela peut poser question car si l'objectif du régime est de réduire le nombre de véhicules, la méthode de calcul ne semble pas être adéquate dans la poursuite de cet objectif puisqu'elle ne prend nullement en considération le nombre de kilomètres parcourus¹³⁰. Dès lors, une voiture de société qui n'était pas ou peu utilisée rapportera la même allocation à son bénéficiaire avec un désagrément pratique moindre que le travailleur bénéficiant du même véhicule et dont la restitution entrainera un réel changement sur la mobilité en raison d'un nombre de kilomètres parcourus conséquent.

§6 : Conclusion

Pour résumer les problématiques et arguments énoncés, les requérants soulèvent une discrimination entre les bénéficiaires du régime et les autres travailleurs qui n'est pas basée sur un critère objectif et qui n'est pas une mesure adéquate pour remplir le but initial de la loi sur l'allocation de mobilité.

Section 2 : La décision

Le 23 janvier 2020 la Cour Constitutionnelle rend donc son arrêt et prend la décision d'annuler la loi du 30 mars 2018 « concernant l'instauration d'une allocation de mobilité »¹³¹. La Cour considère que les deux premières branches, respectivement relatives à la différence de

¹²⁸ Projet de loi concernant l'instauration d'une allocation de mobilité précité, p. 4.

¹²⁹ C. Const., 23 janvier 2020, *op. cit.*, B.10-4.3.5.

¹³⁰ *Ibid.*, B.11.

¹³¹ L. du 30 mars 2018 concernant l'instauration d'une allocation de mobilité précitée.

traitement entre les bénéficiaires de l'allocation et les bénéficiaires de rémunération traditionnelle, et à l'absence de garantie de l'abstention d'utilisation d'un véhicule privé, sont fondées et décide donc de prendre cette décision. Cet arrêt est publié le 24 février 2020 au Moniteur Belge¹³².

Afin de permettre à chacun de s'adapter à cette décision, la Cour choisit d'en maintenir les effets le temps de la mise en place d'une nouvelle législation, avec un délai maximal fixé au 31 décembre 2020 inclus¹³³.

Section 3 : Les effets

Il résulte de la décision de la Cour plusieurs effets. Ces effets sont mentionnés par l'Administration générale de la Fiscalité, section impôt des personnes physiques dans la Circulaire du 28 avril 2020¹³⁴.

Premièrement, à compter de la publication de l'arrêt au Moniteur Belge, les employeurs ne peuvent plus instaurer l'allocation de mobilité aux travailleurs pour lesquels ils mettent un véhicule de société à disposition. L'employeur ne pourra non plus rendre un avis favorable sur une demande d'allocation de mobilité introduite en amont de la publication au Moniteur Belge de la décision de la Cour annulant la loi sur l'allocation de mobilité. Si l'employeur décide malgré tout de payer cette allocation, elle sera considérée comme de la rémunération classique et ne pourra bénéficier du régime fiscalement et socialement avantageux que constituait l'allocation de mobilité.

De même, un travailleur ne pourra plus réclamer la mise en place de l'allocation de mobilité à compter de cette même date.

Le sort des allocations de mobilité accordées antérieurement au 24 février 2020 est différent. L'employeur pourra continuer à les payer et le traitement de cette allocation continuera à être

¹³² C. Const., 23 janvier 2020, *op. cit.*.

¹³³ *Ibid.*, p. 21.

¹³⁴ Circ. 2020/C/61 relative à l'allocation de mobilité et aux conséquences de l'arrêt de la Cour Constitutionnelle.

le régime avantageux de l'allocation de mobilité jusqu'au 31 décembre 2020 inclus. Dès le 1^{er} janvier 2021, cette allocation est considérée comme de la rémunération ordinaire.

Enfin, un passage de l'allocation de mobilité au budget de mobilité – qui sera explicité dans le titre suivant – est possible jusqu'au 31 décembre 2020 inclus.

Section 4 : Avis personnel

Selon moi, l'annulation de cette loi par la Cour Constitutionnelle était inévitable et les arguments donnés par les requérants étaient pertinents.

Il me semble que cette annulation ne laisse pas de vide juridique puisque le régime du budget de mobilité reprend les bases du système de l'allocation de mobilité mais avec une proposition bien plus engagée dans la poursuite des objectifs communs aux deux régimes. La Cour semble aller en ce sens en proposant le passage de l'allocation au budget de mobilité entre l'annulation de la loi et le 31 décembre 2020.

De plus, selon moi, ce régime est apparu dans une optique de répondre aux revendications climatiques contemporaines et transparait une volonté politique de ne pas supprimer ou réformer complètement le régime des véhicules de société puisque les alternatives que constituent l'allocation et le budget de mobilité ne semblent pas avoir pris place à court terme dans le cadre d'une transition progressive vers la fin du régime des voitures de société mais bien comme un mécanisme durable.

L'annulation du régime me semble donc adéquate mais un traitement plus en profondeur des problématiques liées au régime des véhicules de société devrait être opéré afin d'agir de façon efficace et active.

Partie 3 : Le budget de mobilité

Le budget de mobilité est apparu avec la loi du 17 mars 2019¹³⁵ qui résulte de la prise en compte par le gouvernement de certaines remarques des partenaires sociaux¹³⁶ et du Conseil d'État¹³⁷ sur l'allocation de mobilité¹³⁸. Si le régime du budget de mobilité a vécu un temps en concomitance au régime du cash for cars, des questions peuvent se poser quant à la survie du budget de mobilité des suites de l'annulation¹³⁹ par la Cour Constitutionnelle de la loi sur l'allocation de mobilité.

Chapitre 1 : Notions

Le budget de mobilité est un mécanisme par lequel l'employeur offre à son travailleur la possibilité de restituer le véhicule de société mis gratuitement à sa disposition pour ses déplacements privés et/ou domicile-lieu de travail contre un budget matérialisé par une somme d'argent dont il pourra disposer selon trois piliers.

Section 1 : Champ d'application

En raison des similitudes entre l'allocation de mobilité et le budget de mobilité, les conditions d'application se rejoignent.

Dès lors, le budget de mobilité ne peut être mis en place que si l'employeur décide d'offrir cette possibilité aux travailleurs¹⁴⁰. Aucune obligation ne pèse sur le travailleur éligible au budget de mobilité de restituer son véhicule de société. L'employeur n'offre en effet qu'une opportunité aux travailleurs mais ils restent libres d'opter pour le budget de mobilité ou de conserver leur voiture de société en l'état¹⁴¹.

¹³⁵ L. du 17 mars 2019 concernant l'instauration d'un budget de mobilité, *M.B.*, 29 mars 2019, p. 31781.

¹³⁶ Accord de principe avec le gouvernement du 16 mars 2018.

¹³⁷ Avis de la section législation du Conseil d'État relatif à l'avant-projet de loi concernant l'instauration d'une allocation de mobilité, 2017, n° 62.233/1/3.

¹³⁸ O. EVRARD, *Fiscalité et mobilité : ISOC, IPP, TVA, op. cit.*, pp.163-165.

¹³⁹ C. Const., 23 janvier 2020, *op. cit.*

¹⁴⁰ L. du 17 mars 2019 concernant l'instauration d'un budget de mobilité précitée, art. 4 §1^{er}.

¹⁴¹ M. MORSA, « 6. - Restrictions et extensions à la notion de rémunération en sécurité sociale » in *La rémunération en droit de la sécurité sociale, op. cit.*, p. 107.

§1 : Le travailleur

Tout comme pour l'allocation de mobilité, le budget de mobilité impose certaines conditions afin que le travailleur puisse prétendre à l'obtention de ce dernier.

Premièrement, avoir disposé, ou tout du moins être éligible à la mise à disposition, d'un véhicule de société pendant une période minimale de 12 mois au cours des 36 mois précédant la demande¹⁴².

Deuxièmement, avoir disposé ou avoir été éligible à la mise à disposition par l'employeur d'un véhicule de société les trois mois précédant la demande¹⁴³.

Ensuite, les règles spéciales anciennement applicables au régime de l'allocation de mobilité sont transposées au budget de mobilité. Elles concernent la situation où le travailleur change de poste/obtient une promotion¹⁴⁴ ou le salary sacrifice¹⁴⁵ par exemple.

§2 : L'employeur

L'employeur, lui aussi, doit satisfaire aux mêmes conditions que pour l'allocation de mobilité. À savoir, mettre à disposition des véhicules de société durant les 36 mois précédant l'instauration du régime¹⁴⁶. L'exception prévue pour les employeurs qui débutent s'applique également¹⁴⁷.

Section 2 : Les piliers

Le budget de mobilité prend la forme de trois piliers avec lesquels le travailleur pourra jongler afin d'établir au mieux la répartition de son budget en fonction de ses besoins.

§1 Le premier pilier : une voiture plus « green »

Le premier pilier consiste en le fait d'opter toujours pour une voiture mais que cette voiture, financée avec le budget de mobilité, soit plus respectueuse de l'environnement que le véhicule

¹⁴² L. du 17 mars 2019 concernant l'instauration d'un budget de mobilité précitée, art. 5 §3 2° et §4 2°.

¹⁴³ *Ibid.*, art. 5 §3 1° et §4 1°.

¹⁴⁴ *Ibid.*, art 13 §1er.

¹⁴⁵ *Ibid.*, art 15 al. 1er.

¹⁴⁶ *Ibid.*, art. 4 §2.

¹⁴⁷ *Ibid.*, art. 4 §3.

restitué¹⁴⁸. Le budget de mobilité peut également couvrir les frais relatifs à la mise à disposition tels que ceux de carburant ou la cotisation de solidarité¹⁴⁹.

L'exposé des motifs précise qu'il peut s'agir d'un véhicule électrique¹⁵⁰ ou d'un véhicule plus respectueux de l'environnement, c'est-à-dire un véhicule dont l'émission de CO_2 est inférieure à 95g/km¹⁵¹ et dont l'émission de polluants atmosphériques correspond au moins à la norme en vigueur pour les nouvelles voitures¹⁵².

La batterie électrique doit avoir une capacité de moins de 0,5kWh par 100kg du poids de la voiture en cas de véhicule hybride¹⁵³.

§2 ; Le deuxième pilier : un mode de transport durable

Le deuxième pilier vise à allouer le budget à un mode de transport plus durable. Le budget consacré à ce pilier correspond au solde après décompte de la partie utilisée afin de financer le premier pilier. Si le travailleur renonce au véhicule, le budget intégral pourra être alloué au second pilier.

Ce pilier peut se matérialiser par le financement d'un abonnement de bus, de métro ou de train, l'achat d'un vélo, d'une trottinette ou d'un cyclomoteur, mais encore, la mise en place d'un système de covoiturage¹⁵⁴.

Plus surprenant, il est possible de relier ce pilier avec ses frais de logement en raison du fait que celui-ci serait situé plus à proximité du lieu de travail. Le budget pourra donc financer un loyer

¹⁴⁸ *Ibid.*, art. 8 §1^{er}.

¹⁴⁹ M. MORSA, « 6. - Restrictions et extensions à la notion de rémunération en sécurité sociale » in *La rémunération en droit de la sécurité sociale, op. cit.*, p. 109.

¹⁵⁰ Projet de loi concernant l'instauration d'un budget de mobilité, *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 15 janvier 2019, n°54-3381/006, p. 4.

¹⁵¹ Valeur pour l'année 2021, antérieurement égale à 100g/km pour 2020 et 105g/km pour 2019. (*cf.* : M. MORSA, « 6. - Restrictions et extensions à la notion de rémunération en sécurité sociale » in *La rémunération en droit de la sécurité sociale, op. cit.*, p. 109.)

¹⁵² Une exception existe pour les véhicules de fin de série. (*cf.* : L. du 17 mars 2019 concernant l'instauration d'un budget de mobilité précitée, art. 3 §1^{er} 3° b) 2)).

¹⁵³ N. WELLEMAN, *Les rémunérations alternatives – Comment doper (le salaire de) vos travailleurs ?*, *op. cit.*, p. 708.

¹⁵⁴ M. MORSA, « 6. - Restrictions et extensions à la notion de rémunération en sécurité sociale » in *La rémunération en droit de la sécurité sociale, op. cit.*, p. 110.

ou les intérêts d'un prêt hypothécaire à condition que le logement se situe à moins de 5km du lieu de travail¹⁵⁵.

§3 : Le troisième pilier : une somme d'argent

Ce dernier pilier consiste en le versement de la somme d'argent en espèces qui n'a pas été utilisée avec les deux premiers piliers¹⁵⁶. Ce troisième pilier est un versement annuel versé au plus tard avec la première rémunération mensuelle de l'année suivante¹⁵⁷.

Section 3 : Le calcul

Le budget de mobilité correspond au total des frais bruts déboursés par l'employeur pour la voiture de société mise à disposition, ou qui aurait pu l'être dans l'optique où le travailleur était simplement éligible à la voiture de société¹⁵⁸. Il comprend également les frais qui en découlent tels que le carburant ou la cotisation de solidarité. Ce montant pris en compte est appelé le *total cost of ownership* (TCO)¹⁵⁹. Toute intervention personnelle du bénéficiaire devra être déduite¹⁶⁰.

Aucune indexation n'est imposée mais un employeur peut décider d'indexer le budget de ses travailleurs à condition d'opter pour un taux inférieur à celui de l'indexation des salaires du secteur¹⁶¹.

Section 4 : Traitement fiscal

§1 : Le premier pilier : un véhicule plus « green »

Les véhicules issus de ce pilier sont traités de la même manière qu'une voiture de société traditionnelle sur le plan fiscal et social. Ils sont considérés comme un avantage en toute nature

¹⁵⁵ J. VAN DYCK, « Le « budget de mobilité » pourra même être consacré à un logement non taxé », *Fiscologue*, 2018, 1591, p. 4.

¹⁵⁶ EVRARD, O., « Le point sur le budget mobilité », *B.J.S.*, 2018/619, p. 12.

¹⁵⁷ M. MORSA, « 6. - Restrictions et extensions à la notion de rémunération en sécurité sociale » in *La rémunération en droit de la sécurité sociale, op. cit.*, p. 110.

¹⁵⁸ L. du 17 mars 2019 concernant l'instauration d'un budget de mobilité précitée, art. 12 §1^{er}.

¹⁵⁹ M. MORSA, « 6. - Restrictions et extensions à la notion de rémunération en sécurité sociale » in *La rémunération en droit de la sécurité sociale, op. cit.*, p. 113.

¹⁶⁰ Projet de loi concernant l'instauration d'un budget de mobilité, *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 15 janvier 2019, n°54-3381/001, p. 19.

¹⁶¹ L. du 17 mars 2019 concernant l'instauration d'un budget de mobilité précitée, art. 13 §2.

qui devra être pris en compte lors du calcul des impôts sur le revenu à l'impôt des personnes physiques selon le même calcul¹⁶². La cotisation de solidarité¹⁶³ due est également identique à celle due pour les véhicules de société traditionnels.

§2 : Le deuxième pilier : les moyens de transports durables

L'intention du législateur avec le régime du budget de mobilité est de favoriser ce pilier¹⁶⁴. C'est pour cette raison qu'il est entièrement exonéré pour le travailleur et entièrement déductible pour l'employeur¹⁶⁵.

§3 : Le troisième pilier : une somme d'argent

Afin d'encourager le deuxième pilier, le troisième est soumis à un traitement plus lourd. En effet, la somme d'argent est exonérée mais une contribution de solidarité spéciale est prélevée au taux élevé de 38,07%¹⁶⁶. Cette somme d'argent est considérée comme de la rémunération brute et est donc prise en compte dans le calcul de l'allocation de pension¹⁶⁷.

Chapitre 2 : Objectifs

L'objectif même du budget de mobilité est d'encourager les travailleurs à opter pour un mode de transport alternatif¹⁶⁸ à la voiture afin, tout comme pour l'allocation de mobilité, de limiter l'impact néfaste de ces véhicules sur l'environnement, la qualité de l'air – et donc la santé – et le trafic automobile.

¹⁶² Voir pour cela la partie 1, chapitre 1, section 3.

¹⁶³ L. du 17 mars 2019 concernant l'instauration d'un budget de mobilité précitée, art. 8 §2.

¹⁶⁴ Projet de loi concernant l'instauration d'un budget de mobilité, *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 15 janvier 2019, n°54-3381/006, p. 5.

¹⁶⁵ J. VAN DYCK, « Le « budget de mobilité » pourra même être consacré à un logement non taxé », *op. cit.*, p. 4.

¹⁶⁶ L. du 17 mars 2019 concernant l'instauration d'un budget de mobilité précitée, art. 22.

¹⁶⁷ M. MORSA, « 6. - Restrictions et extensions à la notion de rémunération en sécurité sociale » in *La rémunération en droit de la sécurité sociale*, *op. cit.*, p. 110.

¹⁶⁸ Projet de loi concernant l'instauration d'un budget de mobilité, *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 15 janvier 2019, n°54-3381/003, pp. 3-4.

Chapitre 3 : Comparaison avec l'allocation de mobilité

L'annulation par la Cour Constitutionnelle de l'allocation de mobilité a engendré de nombreuses questions quant au sort du budget de mobilité, mais jusqu'à présent aucun recours n'a été engagé à son encontre. Divers arguments peuvent être avancés afin d'affirmer que le budget de mobilité ne mérite pas le même sort que l'allocation de mobilité.

§1 : La discrimination active

Dans l'allocation de mobilité, une discrimination active a été établie entre les bénéficiaires de l'allocation de mobilité et les autres travailleurs dont la rémunération ne bénéficiait pas d'un tel traitement fiscal et social. Une loi peut être justifiée malgré une discrimination effective si celle-ci est basée sur un critère objectif et qu'il y a une certaine proportionnalité. Dans le cadre de l'allocation de mobilité, la Cour a jugé cette discrimination non constitutionnelle. Dans le cadre du budget de mobilité, la différence de traitement est estompée puisque la somme d'argent perçue sera issue du troisième pilier, or celui-ci est traité plus sévèrement que l'allocation de mobilité. De plus, la cotisation de solidarité spéciale prévue pour le troisième pilier correspond à la somme des cotisations sociales travailleurs et employeurs prélevées pour de la rémunération classique. Nous pouvons donc par cela constater une volonté du législateur d'estomper cette discrimination.

§2 : La garantie

Contrairement à l'allocation de mobilité, le budget de mobilité ne laisse pas l'utilisation de la somme d'argent versée à 100% libre.

En effet, avec l'allocation, le seul fait de rendre son véhicule permet de bénéficier de l'allocation et le travailleur ne doit nullement se justifier sur la destination de cette allocation, ni sur le moyen de transport qu'il utilisera à défaut de voiture de société tant pour ses déplacements privés que pour ses déplacements domicile/lieu de travail.

Dans le cadre du budget de mobilité, le fonctionnement est différent puisqu'il se déroule par pilier. Le travailleur ne récoltera donc une somme d'argent que pour le solde de l'utilisation de son budget sur les autres piliers.

Dans le cas où il opte pour le premier pilier, l'objectif du régime semble être rempli puisque la destination même de la restitution du véhicule de société engendre la mise à disposition d'un véhicule plus respectueux de l'environnement. Si cette option n'est pas la plus drastique en termes de changement sur l'impact environnemental, l'impact positif en termes d'émission de CO_2 ne peut être ignoré.

Dans le cas où le travailleur opte pour le second pilier, l'impact sera encore plus grand puisqu'opter pour un abonnement de transport en commun ou un vélo est d'autant plus respectueux de l'environnement.

Néanmoins, si par cela un indice plus important est donné sur le mode de transport qui sera choisi par le travailleur dans ses déplacements privés et/ou domicile/lieu de travail, aucune garantie n'existe. Tout comme pour l'allocation de mobilité, le travailleur pourrait bénéficier du budget de mobilité et se rendre au travail avec une voiture plus modeste. Ce risque est néanmoins décrié par le traitement fiscal prévu pour le troisième pilier. En effet, dans le cadre de l'allocation de mobilité, la somme d'argent perçue était traitée fiscalement et socialement comme la voiture de société. Ce traitement était donc très avantageux et permettait à son bénéficiaire d'allouer cette somme à un véhicule plus modeste et d'en conserver le solde. Dans le cadre du budget de mobilité, la somme d'argent issue du troisième pilier sera soumise à une cotisation de solidarité égale à 38,07%. Cette lourde charge serait donc un frein pour le travailleur souhaitant à tout prix se déplacer en voiture. En effet, il serait dès lors plus avantageux pour lui de conserver son véhicule de société ou d'opter pour le premier pilier car la somme d'argent nette qu'il percevra ne sera sans doute pas assez conséquente que pour en tirer un solde assez élevé après avoir déduit le coût de son éventuelle « voiture plus modeste ».

§3 : L'impact sur la collectivité

L'allocation de mobilité engendre des pertes fiscales et sociales lourdes en comparaison avec une rémunération classique. Si ce type de loi est acceptable dans la mesure où la différence de traitement est proportionnelle et basée sur un critère objectif, selon la Cour Constitutionnelle, l'allocation de mobilité ne remplissait pas les objectifs pour lesquels elle avait été instituée¹⁶⁹.

¹⁶⁹ C. Const., 23 janvier 2020, *op. cit.*.

En comparaison, l'utilisation du budget de mobilité dans les deux premiers piliers est cantonnée à des objets spécifiques (voitures plus respectueuses de l'environnement, voitures électriques, transports en commun, covoiturage,...) qui remplissent pleinement l'objectif du régime, qui est identique à celui de l'allocation de mobilité. La cotisation de solidarité spéciale élevée imposée pour le troisième pilier réduit l'impact sur la collectivité puisque le montant de cette cotisation correspond aux cotisations patronales et travailleurs prélevées sur une rémunération classique. Cette cotisation permet aussi de dissuader les bénéficiaires d'opter pour ce pilier. L'impact sur la collectivité est donc moindre également par rapport à l'allocation de mobilité.

§4 : La temporalité

Un reproche soulevé par les opposants à l'allocation de mobilité est qu'elle est à durée indéterminée. Sur ce point, le budget de mobilité ne diffère pas. Cela reflète un problème politique plus profond et nécessiterait que le législateur prenne des lois à plus long terme afin de régler la problématique environnementale. Néanmoins, cet argument n'était pas un argument décisif pour la Cour Constitutionnel dans son arrêt annulant l'allocation de mobilité. Il peut donc être considéré que cet argument ne serait pas suffisant à annuler le budget de mobilité.

§5 : La méthode de calcul

L'évaluation de l'allocation de mobilité, tout comme celle de la voiture de société, dépend de la valeur catalogue du véhicule et de son émission de CO_2 . En aucun cas l'utilisation effective n'est prise en compte, via l'ajout d'un paramètre visant le nombre de kilomètres comme c'était le cas précédemment par exemple¹⁷⁰. Pour le budget de mobilité, le premier pilier pose le même problème puisque le véhicule qui en est issu est traité de la même manière que la voiture de société classique. La problématique de la méthode de calcul est donc plus large que les régimes de l'allocation et du budget de mobilité et mériterait d'être déjà étudiée au niveau de la voiture de société.

¹⁷⁰M. MORSA, « 8 - Les avantages en nature et les avantages de toute nature » in *La notion de rémunération*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2012, p. 323.

Chapitre 5 : Efficacité et avenir

Une étude¹⁷¹ fait ressortir le fait que, en 2020, 33,8% des entreprises proposent le budget de mobilité à leurs employés et 45% prévoient de le proposer à l'avenir. En 2019, seuls 18% le proposaient et 43% l'envisageaient. Le recours au budget de mobilité n'est donc pas unanime mais les pourcentages sont encourageants et il est fort probable que le nombre d'entreprises qui proposeront le budget de mobilité ne fera qu'augmenter.

Tous les arguments majeurs soulevés par les parties requérantes à l'annulation de l'allocation de mobilité semblent ne pas s'appliquer au budget de mobilité. C'est la raison pour laquelle il est possible d'avancer que le budget de mobilité n'est pas en position de subir le même sort que l'allocation de mobilité.

Néanmoins, certaines critiques de ce régime subsistent et devraient être prises en compte par le législateur.

Premièrement, l'objectif même du budget de mobilité est de pallier aux impacts néfastes des véhicules de société sur l'environnement, la qualité de l'air et le trafic autoroutier. Le budget de mobilité représente donc une solution à un régime mis en place par le législateur lui-même. Au moment de la mise en place du régime des voitures de société, les préoccupations écologiques et sanitaires n'étaient pas aussi présentes qu'aujourd'hui. Mettre en place un régime à ce point avantageux était donc envisageable. Néanmoins, la loi devrait évoluer avec les préoccupations contemporaines et une piste à envisager devrait être la refonte complète du régime des véhicules de société pouvant aller jusqu'à la suppression de cet avantage en toute nature.

Deuxièmement, si le régime des véhicules de société est maintenu, une réflexion quant à sa méthode de calcul devrait être menée avec, par exemple, un retour en arrière pour une reprise en compte des kilomètres parcourus. Cela est pertinent puisque le premier pilier du budget de mobilité est calculé selon la même méthode que les véhicules de société.

¹⁷¹LINK2FLEET, Company car report, 2020, pp. 23-31. Disponible à l'adresse : https://mcusercontent.com/250aed26a646610e74a420366/files/f3b0988a-ec22-48eb-9539-d4d6f3254d14/company_cars_2020_A5_FR_FINAL.pdf (dernière consultation le 5 mai 2021).

Enfin une question pourrait être soulevée quant à l'étendue du deuxième pilier. En effet, celui-ci bénéficie d'un traitement avantageux puisqu'il est entièrement exonéré pour le travailleur et pour l'employeur et qu'aucune cotisation sociale ou de solidarité n'est due. Dès lors, il est plus intéressant de passer par ce pilier que par le troisième, soumis à une cotisation de solidarité spéciale égale à la cotisation sociale classique.

Or, la plupart des postes d'intervention du deuxième pilier sont une intervention sur les abonnements de transports ou sur l'acquisition d'un moyen de transport alternatif. Ces postes ont un objet matériel qui est acquis. Le problème se pose dans un poste d'intervention bien précis qui est l'intervention dans les frais de logement lorsque celui-ci se trouve à moins de 5 km¹⁷². Dès lors, un employé qui vit non loin de son lieu de travail bien avant la restitution de son véhicule de société pourrait opter pour le deuxième pilier afin de recevoir une somme d'argent qui sera soumise au traitement fiscal avantageux de ce pilier. Une discrimination pourrait donc être soulevée entre les personnes résidant à proximité de leur lieu de travail et les autres puisque le traitement d'une certaine somme d'argent est différent uniquement sur base du critère du domicile. Comme dans toute procédure de discrimination, la justification raisonnable et le critère objectif doivent être étudiés. Il ne serait donc pas étonnant que cette différence de traitement soit considérée comme anticonstitutionnelle. Néanmoins, une simple suppression de cette possibilité pourrait être suffisante et, à l'inverse du régime de l'allocation de mobilité, le régime complet du budget de mobilité ne serait dès lors pas en danger.

¹⁷² J. VAN DYCK, « Le « budget de mobilité » pourra même être consacré à un logement non taxé », *op. cit.*, p. 4.

Partie 4 : Perspectives

Après avoir détaillé la situation actuelle et les problématiques qu'elle soulève, il est opportun de s'interroger sur l'avenir et les solutions qui pourraient être apportées afin de les résoudre.

Les solutions peuvent voir le jour selon trois cas de figures. Tout d'abord, une optique où le régime des véhicules de société est conservé en l'état mais où les mesures prises peuvent encourager le bénéficiaire à renoncer à la voiture de société. Ensuite, une optique où le régime des véhicules de société continue d'exister mais est modifié afin de correspondre davantage aux enjeux actuels. Enfin, la dernière optique, et la plus radicale, est une suppression totale du régime des véhicules de société avec la mise en place d'alternatives.

Les perspectives dépeintes dans ces chapitres peuvent être appliquées dans plusieurs optiques avec des efficacités variables et certaines sont déjà d'application aujourd'hui. Il convient toutefois de toutes les étayer afin de constituer un paysage large de solutions aux problématiques dont la quête est aujourd'hui plus que nécessaire.

Chapitre 1 : Conserver le régime des véhicules de société mais en dissuader l'utilisation par des mesures alternatives attrayantes

Le régime des véhicules de société est un régime attrayant principalement pour des raisons financières puisque le coût du véhicule est esquivé par le bénéficiaire et le traitement fiscal permet à l'employeur d'octroyer de la rémunération à un coût plus faible en l'octroyant « en nature ». Les premières pistes de solutions consisteraient en le fait de dissuader le bénéficiaire d'utiliser ce régime.

Section 1 : Le budget de mobilité

La première grande dissuasion est le budget de mobilité¹⁷³ qui est déjà en place et qui prend place aux côtés du régime des voitures de société. En effet, le travailleur bénéficiant d'une voiture de société peut choisir de la rendre pour se voir octroyer un budget qu'il peut utiliser

¹⁷³ Cf chapitre 3.

selon 3 piliers : une voiture plus respectueuse de l'environnement, un moyen de transports alternatif ou le solde en espèces.

Cette mesure peut s'avérer très efficace et est déjà en place actuellement, cependant elle ne règle nullement les inégalités sociales découlant de l'attribution ou non du véhicule de société puisque l'accès au budget de mobilité dépend de l'attribution ou non d'un véhicule de société, ou du fait que le travailleur y était éligible.

De plus, cette mesure est laissée à la libre volonté de l'employeur de la proposer, et à la libre volonté du travailleur d'y recourir. Il est donc clair que les travailleurs pour qui l'utilisation d'un véhicule est indispensable risquent de ne pas activer cette possibilité et donc les problématiques issues du régime des véhicules de société n'en resteraient que peu impactées.

Section 2 : Indemnisation plus élevée des frais déplacement pour l'utilisation de moyens de transport durables

Une solution qui pourrait régler les problématiques de véhicules de société en conservant le régime et de proposer des frais de déplacement majorés si le travailleur opte pour un moyen de transport durable. Ce système serait donc basé sur les mêmes idées que le budget de mobilité mais aurait l'avantage de viser non seulement les bénéficiaires de véhicules de société mais aussi les autres travailleurs. À l'instar du budget de mobilité, augmenter l'indemnisation des frais de déplacement réglerait donc également les problématiques sociales soulevées par le régime des véhicules de société.

Section 3 : Dissuader le travailleur d'utiliser la voiture

Si le régime des voitures de société n'est pas modifié, des actions visant à dissuader de l'utilisation des voitures pourraient être mises en place par l'employeur et/ou par l'état. Cela aurait pour but de diminuer le nombre de véhicules et donc le nombre d'application du régime des voitures de société afin de diminuer l'impact néfaste des voitures sur l'environnement, la qualité de l'air et le trafic routier.

Une première action qui pourrait être menée par l'employeur et/ou l'état est de diminuer le nombre de places de stationnement¹⁷⁴. En effet, si le stationnement devient compliqué, certains utilisateurs pourraient opter pour les transports en commun. Une méthode moins efficace mais envisageable est de rendre le stationnement payant pour les employés. Néanmoins, les secteurs frappés d'une pénurie de travailleurs devraient éviter ce type de mesures car elles pourraient être un obstacle au recrutement de certains talents.

Ensuite, il pourrait être envisagé d'instaurer un système de péage pour les routes principales comme dans certains pays voisins. Augmenter le coût du trajet pourrait effectivement avoir un fort impact dissuasif sur l'utilisation de véhicules mais cela pourrait s'avérer être un obstacle au covoiturage ou même être une mesure inutile si l'employeur décide de prendre ces frais à sa charge.

Enfin, une réduction de la taille des voiries pourrait impliquer une hausse du trafic, déjà très élevé, et avoir pour effet de dissuader les usagers de prendre la voiture pour opter pour les transports en commun, dès lors plus rapides.

Chapitre 2 : Aménager le régime des véhicules de société et son utilisation

La deuxième voie est de conserver le régime mais de le modifier afin d'en régler les problématiques.

Section 1 : Électrification

Une piste pouvant mener à la conservation du régime des véhicules de société est d'imposer l'utilisation de véhicules électriques¹⁷⁵. Cette mesure aurait un impact non négligeable sur l'environnement mais n'est pas sans points faibles.

¹⁷⁴ R.W. WILSON, « Estimating the travel and parking demand effects of employer-paid parking », *Regional Science and Urban Economics*, 1992, 22(1), p. 133–145.

¹⁷⁵ A.M. MEZOUE, A. VANDENBROUCKE et J. VAESSEN (dir.), *Voitures de société et mobilité durable – Diagnostic et enjeux*, op. cit., p. 133.

Premièrement, la construction de la batterie de ce type de véhicules pose question puisqu'elle polluerait énormément¹⁷⁶.

De plus, la construction des batteries nécessite des composants rares (nickel, cobalt et lithium) et dont la quête implique l'exploitation de territoires peu développés avec les problématiques que cela engendre telles que le travail des enfants ou l'exploitation humaine¹⁷⁷.

Ensuite, l'imposition de ce type de véhicules aurait un impact majeur dans certains secteurs tel que celui des carburants.

Quatrièmement, l'utilisation de ce type de véhicules implique l'installation de bornes électriques qui pourraient se révéler coûteuses pour l'employeur.

Section 2 : Proposer un aménagement de l'horaire

Une des problématiques que soulève le régime des véhicules de société est la congestion automobile sur les routes aux heures de pointes. Cela entraîne une plus grande pollution mais aussi une perte de confort pour les travailleurs, obligés de passer plus de temps sur les routes.

§1 : Les plages flexibles

Une solution qui pourrait être bénéfique pour tous est de permettre aux employés d'aménager leur horaire de travail selon des plages fixes et des plages flexibles¹⁷⁸. Ainsi, un travailleur pourrait conserver son rythme de travail habituel s'il le souhaite mais aussi commencer et terminer plus tôt ou plus tard. Se faisant, il pourrait éviter le trafic routier et donc gagner en temps libre. Pour l'employeur rien ne change. Pour la collectivité, une plus-value peut être dégagée puisque cette mesure permet de réduire la pollution de l'air et le trafic routier.

¹⁷⁶ Y. BICER et I. DINCER, « Life cycle environmental impact assessments and comparisons of alternative fuels for clean vehicles », *Resources, Conservation and Recycling*, 2018, 132, p. 141-157.

¹⁷⁷ E. DAEMS, *Wie betaalt de "groene" rekening van de elektrische auto?*, <https://www.mo.be/analyse/wie-betaalt-de-groene-rekening-van-de-elektrische-auto/> (date de dernière consultation : 6 mai 2021).

¹⁷⁸ A.M. MEZOUE, A. VANDENBROUCKE et J. VAESSEN (dir.), *Voitures de société et mobilité durable – Diagnostic et enjeux*, op. cit., p. 141.

Cette mesure n'a toutefois aucun impact sur le nombre de véhicules total et peut entraver d'autres mesures telles que le recours au covoiturage ou aux transports en commun – moins biens desservis hors heures de pointe.

§2 : La condensation

Une autre possibilité est de proposer aux travailleurs de condenser leurs heures de travail en certains jours afin de ne devoir se rendre au travail que quatre jours au lieu de cinq par exemple. Cela permet aussi de diminuer le trafic automobile mais dans ce cas également de diminuer la pollution *stricto sensu* puisque l'utilisateur fera la route entre son domicile et son lieu de travail une fois de moins par semaine.

Néanmoins, pour les travailleurs, cette solution pourrait mener à une perte de confort car certains ne sont pas désireux de rallonger leurs journées de travail, cela pourrait également s'avérer compliqué pour les métiers physiquement pénibles et la qualité du travail pourra s'en voir altérée puisque l'employé risque d'être plus fatigué et donc moins attentif/efficace. Cette possibilité pourrait par exemple être proposée aux travailleurs sans être obligatoire.

§3 : Les contrats à temps partiel

Enfin, un dernier aménagement des horaires de travail est de proposer aux employés de travailler à temps partiel¹⁷⁹ mais cette possibilité risque de reporter le problème puisque si le travailleur décide d'opter pour un contrat à temps partiel et que le travail à effectuer nécessite une personne à temps plein, il faudra engager une seconde personne à temps partiel et celle-ci sera susceptible d'utiliser une voiture également.

Chapitre 3 : Supprimer le régime des véhicules de société et proposer des alternatives attrayantes

La solution la plus radicale aux problématiques du régime des voitures de société est simplement la suppression du régime lui-même.

Néanmoins, il faut garder à l'esprit l'objectif principal poursuivi lors de la mise en place de celui-ci : compenser une imposition forte sur l'emploi afin d'être attrayant pour les entreprises

¹⁷⁹A.M. MEZOUE, A. VANDENBROUCKE et J. VAESSEN (dir.), *Voitures de société et mobilité durable – Diagnostic et enjeux*, op. cit., p. 141.

et les travailleurs. Cet objectif est toujours d'actualité et transparait notamment par l'apparition du Code des Sociétés et Associations, dont certaines mesures poursuivent ce même objectif.

Section 1 : Promotion des moyens de transports durables

Pour que la suppression du régime des véhicules de société prenne tout son sens, il faut que des mesures soient prises en parallèle afin d'éviter de déplacer le problème et que tous les travailleurs optent pour des voitures privées. Promouvoir les modes de transports alternatifs est donc une mesure qui est nécessaire mais qui peut prendre différentes formes et provenir de différents acteurs.

§1 Gratuité des transports en commun

Premièrement, l'État pourrait agir afin de rendre les transports en communs gratuits pour les travailleurs dans leur déplacement domicile/lieu de travail. Cette mesure serait en effet financée par une partie des impôts récupérés par la suppression du régime des véhicules de société. La gratuité des transports en commun a déjà été mise en place dans certaines villes européennes où le nombre d'utilisateurs de ces transports a significativement augmenté¹⁸⁰.

Une autre possibilité est que l'employeur intervienne dans l'indemnisation des frais de déplacement domicile/lieu de travail de ses collaborateurs à 100% en lieu et place du forfait en application actuellement¹⁸¹. Certains secteurs ont déjà porté le pourcentage d'intervention à 100% pour les abonnements de train¹⁸².

Une stratégie déjà en place aujourd'hui combine ces deux possibilités : la convention du tiers payant¹⁸³. Il s'agit d'une convention entre l'employeur et la SNCB dans laquelle l'employeur s'engage à intervenir périodiquement dans le coût de l'abonnement de ses collaborateurs. Si l'intervention dépasse les 80%, le solde sera pris en charge par l'état et le bénéficiaire n'aura

¹⁸⁰ Aubagne, la petite révolution des bus gratuits, 2013 <https://www.humanite.fr/societe/aubagne-la-petite-revolution-des-bus-gratuits-556081> (date de dernière consultation : 7 mai 2021).

¹⁸¹ Convention collective de travail n°19/9 du 23 avril 2019 concernant l'intervention financière de l'employeur dans le prix des transports en communs publics des travailleurs, modifiée par la CCT n° 19/10 du 28 mai 2019, M.B., 8 mai 2019.

¹⁸² Cf: commission paritaire 211 pour les employés de l'industrie et du commerce du pétrole ou commission paritaire 104 relative aux employés de l'industrie sidérurgique.

¹⁸³ SECUREX CORPORATE, *Rémunération : remboursement des frais de transport*, <https://www.securex.eu/lex-go.nsf/PrintReferences?OpenAgent&Cat2=66~24&Lang=FR> (date de dernière consultation : 5 mai 2021).

pas à déboursier d'argent pour son abonnement. Dans certains secteurs cette convention a été rendue obligatoire, cela pourrait être une piste à suivre pour les autres secteurs afin d'encourager l'utilisation des chemins de fer. Ce système pourrait également être étendu aux autres types de transports en commun en mettant en place une possibilité similaire avec la TEC par exemple.

Il convient de rappeler que l'intervention de l'employeur dans les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail est considérée comme de la rémunération et est donc soumise à l'impôt direct. Néanmoins, une exonération est prévue si l'employé a opté pour la déduction forfaitaire de ses frais professionnels : il sera dès lors exonéré totalement dans le cadre du recours à un transport en commun¹⁸⁴. Cette exonération n'est pas possible pour les dirigeants d'entreprise indépendants¹⁸⁵.

§2 : Meilleure couverture géographique des transports en commun

Si l'offre des transports en commun s'avère abondante dans les grandes villes, elle n'en reste pas moins limitée en périphérie. L'idée de promouvoir une utilisation accrue des transports en commun irait donc de pair avec une amélioration des zones desservies ainsi qu'une augmentation de l'offre aux heures de pointes par exemple.

§3 : Mise à disposition de vélos de société

Il s'agit d'une solution déjà mise en place par le législateur. La mise à disposition de bicyclettes de société est exonérée à 100% à l'IPP, tant pour les trajets entre le domicile et le lieu de travail que pour une utilisation privée¹⁸⁶. Néanmoins, cela ne vise que les bicyclettes, les vélos hybrides et électriques. Ne sont pas visés les VTT et les vélos de course qui doivent dès lors être considérés comme un ATN, et donc être pris en compte dans le calcul de l'IPP s'ils sont mis à disposition par l'employeur pour un usage privé ou mixte.

§4 : Aménagement des infrastructures de l'entreprise

Si l'entreprise veut promouvoir les modes de transports « doux », des aménagements seront nécessaires. Il pourrait par exemple être judicieux d'installer des sanitaires pour les employés

¹⁸⁴ ¹⁸⁴ SECUREX CORPORATE, *Rémunération : remboursement des frais de transport*, op. cit..

¹⁸⁵ *Idem.*

¹⁸⁶ O. EVRARD, *Fiscalité et mobilité : ISOC, IPP, TVA*, op. cit., p. 154.

désirant se rafraîchir après leur trajet matinal, des vestiaires pour qu'ils puissent se changer, des casiers pour y laisser leurs équipements, des parkings sécurisés et couverts pour les vélos/trottinettes, ...¹⁸⁷

§5 : Récompense aux utilisateurs de moyens de locomotion respectueux de l'environnement

Une idée pourrait être une récompense pour les utilisateurs des transports en commun ou des moyens de transports doux. Cette récompense pourrait prendre la forme d'une récompense en nature telle qu'un cadeau de fidélité, ou une récompense financière sous la forme d'une prime ou d'éco-chèques supplémentaires par exemple. L'employeur pourrait aussi mettre en place un système d'heures/de jours de congés payés supplémentaires afin de récompenser ses travailleurs d'opter pour ces moyens de locomotion.

Cette idée pourrait s'ancrer dans les stratégies des entreprises, en particulier avec la tendance grimpanche de la RSE.

Le législateur pourrait à son tour encourager ce mouvement par une exonération partielle ou forfaitaire pour le travailleur de l'avantage reçu et/ou par une possibilité de déduction pour l'employeur.

Cette solution a partiellement été proposée par le législateur par « l'indemnité kilométrique »¹⁸⁸ qui permet à un travailleur de percevoir une indemnité de son employeur lorsqu'il utilise le vélo pour tout ou partie de ses déplacements domicile-lieu de travail. L'indemnité peut être cumulée avec le régime de la bicyclette de société et est exonérée à l'IPP. En cas de cumul, le régime devient très intéressant puisqu'il n'engendre aucun frais pour le travailleur, tant sur son vélo que pour les accessoires qu'il nécessite.

§6 : Aménagement territoire

Pour inciter à l'utilisation de moyens de locomotion « doux » tels que le vélo ou la trottinette, l'état des voiries doit être correct, et peut nécessiter une intervention étatique afin de les rendre

¹⁸⁷ T. RYE, « Employer attitudes to employer transport plans: a comparison of UK and Dutch experience », *Transport Policy*, 1999, 6(3), p. 183–196.

¹⁸⁸ CIR 92 précité, art. 38, §1^{er}, al. 1^{er}, 14^o, a).

plus praticables¹⁸⁹. De plus, la mise en place de pistes cyclables peut s'avérer utile et rassurer les cyclistes réticents à sauter le pas. L'installation de parkings vélos est aussi indispensable afin de permettre aux usagers de laisser leur vélo en sécurité.

Section 2 : Le covoiturage

Le covoiturage est une option qui mérite d'être étudiée puisque celui-ci est avantageux pour le travailleur sur de nombreux points : il offre un confort supérieur aux transports en commun, il permet de toucher également les travailleurs dont la situation géographique du logement ne permet pas l'utilisation du vélo ou de la marche, et enfin, il permet une division des coûts du transport¹⁹⁰.

Pour la collectivité, cette option pourrait être intéressante puisque le trafic et l'impact sur l'environnement et la qualité de l'air seraient nettement diminués. Cette stratégie solutionnerait également la problématique du stationnement dans les grandes villes, berceaux de l'emploi.

Du point de vue de l'employeur, les coûts sont réduits puisqu'il pourrait mettre à la disposition de ses employés une voiture de société pour deux ou trois, ce qui réduit ses dépenses en termes de leasing.

Il convient de rappeler qu'il arrive fréquemment que les employeurs utilisent le régime des véhicules de société afin d'octroyer une forme de rémunération à leurs employés en payant moins d'impôts. Cette possibilité serait donc réduite en cas de covoiturage puisque l'ATN dégagé par les employés serait divisé, il faudrait donc combler cela par de la rémunération en espèces, soumise à un traitement fiscal classique.

Cette option ne pourrait néanmoins fonctionner que si le régime des véhicules de société était supprimé puisque celui-ci reste plus avantageux pour les employeurs et les travailleurs. Il faudrait également qu'il y ait d'autres avantages qui découlent du covoiturage : des places de

¹⁸⁹ S. CAIRNS, A. DAVIS et C. NEWSON, « Understanding successful workplace travel initiatives in the UK », *Transportation Research Part A: Policy and Practice*, 2010, 44(7), p. 473-494.

¹⁹⁰ A.M. MEZOUE, A. VANDENBROUCKE et J. VAESSEN (dir.), *Voitures de société et mobilité durable – Diagnostic et enjeux*, op. cit., p. 134.

stationnement réservées, un système de secours en cas d'absence d'un des co-conducteurs, un avantage financier octroyé par l'employeur, un traitement fiscal avantageux, ...¹⁹¹

Section 3 : Le tax shift

Le tax shift viserait une baisse de toutes les tranches à l'IPP et agirait donc comme une compensation de la perte de l'ATN que constituait la voiture de société¹⁹². L'avantage de cette option est qu'elle règle non seulement la problématique environnementale mais également la problématique sociale puisque cet avantage est octroyé à tous les contribuables et non plus uniquement à ceux bénéficiant (ou étant éligibles) du régime des voitures de société.

Section 4 : Le télétravail

Le télétravail est un mode de fonctionnement très contemporain puisque la crise sanitaire de la Covid-19 que nous traversons actuellement a mené les entreprises à instaurer le télétravail à grande échelle.

Le télétravail apporte un certain confort au travailleur puisqu'il peut désormais travailler de chez lui. Cela lui évite donc la perte de temps sur la route et lui offre la possibilité de travailler dans un cadre plus personnel. Néanmoins, et l'histoire en est témoin, beaucoup de travailleurs vivent mal l'expérience du télétravail. En effet, certains ne disposent pas de conditions adéquates afin de travailler à domicile (petit logement, environnement bruyant, connexion internet défectueuse, ...) et le télétravail peut impliquer chez certaines personnes un isolement qui peut influencer négativement la santé mentale de certains travailleurs¹⁹³.

Cette mesure pourrait être efficace tant en parallèle au régime des voitures de société, qu'en tant que compensation dans une optique de suppression de ce régime, puisque dans la première hypothèse elle réduit la quantité de voyages effectués et donc la pollution de l'air et le trafic, et

¹⁹¹ B. JOURQUIN, I. THOMAS, L. VAN MALDEREN, T. VANOUTRIVE, A. VERHETSEL ET F. WITLOX, « Mobility management measures by employers: overview and exploratory analysis for Belgium » *European Journal of Transport and Infrastructure Research*, 2010, 10(2), p. 121–141.

¹⁹² A.M. MEZOUE, A. VANDENBROUCKE et J. VAESSEN (dir.), *Voitures de société et mobilité durable – Diagnostic et enjeux*, op. cit., p. 214.

¹⁹³ *Ibid.*, p. 141.

dans la seconde, l'utilisateur du véhicule n'en aurait plus besoin puisque ses déplacements seraient limités voire inexistant.

Section 5 : Intervenir dans la mobilité des employés

Une conséquence de la mise à disposition d'un véhicule de société est l'exode des travailleurs pour un logement plus éloigné de leur lieu de travail. Cela implique que le véhicule sera davantage utilisé et pour des périodes plus longues qu'avant la mise à disposition et le déménagement. Dès lors, une suppression du régime des véhicules de société pourrait induire la volonté pour tous ces employés de s'installer à nouveau à proximité de leur lieu de travail. Une intervention sur les frais de déménagement pourrait être envisagée ou une prime de proximité lorsque le travailleur réside non loin du lieu de travail.

Une intervention du législateur devrait également être introduite afin de rendre cette mesure attrayante. Elle pourrait prendre la forme d'une possibilité d'exonération des primes de proximité pour les employeurs mais à condition qu'elle vise tous les employés et non les employés dont la voiture de société a été supprimée afin d'éviter de voir cette exonération subir le même sort que l'allocation de mobilité.

Ensuite, l'État pourrait prendre une mesure directe envers le travailleur avec un abattement plus intéressant s'il réside à proximité de son lieu de travail.

La proximité du domicile n'assure pas que le travailleur optera pour un moyen de transport alternatif mais elle peut l'encourager à s'y atteler et le cas échéant, les trajets seraient moins conséquents ce qui impliquera donc dans tous les cas une diminution de la pollution.

Il va de soi que si un tel régime venait à voir le jour, la proximité du domicile du candidat pourrait être prise en compte lors de l'embauche de nouveaux collaborateurs.

Section 6 : Aménagement des lieux de travail

Une dernière possibilité est de compenser la perte du véhicule de société par un lieu de travail à proximité du domicile du travailleur. Cela pourrait lui permettre d'envisager la possibilité de se rendre au travail avec un autre mode de transport.

Cette possibilité peut également être envisagée dans le cas où le régime des voitures de société est maintenu puisqu'il aurait tout de même un impact en ce que les trajets effectués par les travailleurs seraient minimales et donc l'impact sur l'environnement également.

Dans la pratique, la proximité du lieu de travail avec le domicile peut être envisagée sous la forme d'antennes régionales dispersées à travers le pays¹⁹⁴. Dans certains secteurs, l'entreprise prend la forme d'un siège sur lequel se trouve la majorité des collaborateurs, et celui-ci se situe généralement dans de grandes villes telles que Bruxelles ou Liège. Les collaborateurs logent en province ou ceux préférant loger en campagne doivent donc parcourir de nombreux kilomètres chaque jour pour se rendre au siège de leur entreprise. L'idée est de mettre en place de petits bureaux dans certains lieux clés afin de permettre aux travailleurs de réduire leur nombre de kilomètres.

Cette solution est profitable à chaque acteur puisque le travailleur augmente son confort de vie en diminuant le temps passé sur la route, la société est bénéficiaire puisque la pollution de l'air est diminuée par des trajets plus courts voire supprimés et enfin l'employeur y gagne également puisque, malgré la démultiplication de ses frais fixes dus aux nouveaux bâtiments à financer, il pourrait diminuer les frais de son bureau principal en diminuant sa surface dans des villes où les loyers sont plus onéreux. Il trouverait aussi un avantage dans le recrutement car il pourrait recruter un nouveau panel des talents venant de villes plus éloignées et pour qui la proximité est essentielle.

Cette mesure peut également être imaginée avec l'État comme moteur en installant des espaces de co-working qui prendraient la forme de lieux publics dans lesquels les travailleurs pourraient se rendre afin de travailler à distance. Ces espaces pourraient régler les problématiques liées à l'isolement et l'environnement non-adéquat des personnes exerçant le télétravail. Elles permettraient également de diminuer les distances parcourues et donc l'impact environnemental, ainsi que le confort des travailleurs. Ces zones pourraient être soumises à une contribution financière des employeurs, ce qui constituerait une contrepartie légitime puisqu'il s'agirait de la compensation aux économies de chauffage, électricité, et autres frais engendrés par l'absence de son employé sur le site principal de l'entreprise.

¹⁹⁴ A.M. MEZOUED, A. VANDENBROUCKE et J. VAESSEN (dir.), *Voitures de société et mobilité durable – Diagnostic et enjeux*, op. cit., p. 141.

Conclusion

Au travers de ce travail, nous pouvons donc constater que le régime des véhicules de société est bien ancré dans nos habitudes. Il va de soi qu'il apporte de nombreux avantages et que l'objectif initial qui était de compenser la forte imposition sur le travail est rempli.

Néanmoins, il convient de porter attention aux nouveaux enjeux que sont les préoccupations environnementales. Ainsi, accorder un traitement fiscalement avantageux à la mise à disposition de véhicules de société revient à encourager l'utilisation de ceux-ci et donc à cautionner les impacts néfastes conséquents qu'ils engendrent.

De plus, le régime des véhicules de société entraîne des problématiques sociales dues au fait que ce régime soit davantage plébiscité par les classes sociales les plus favorisées et soit donc contraire aux principes de progressivité de l'impôt.

Enfin, il implique un manque à gagner non-négligeable pour la société par la perte d'impôt ainsi que par les cotisations réduites à l'ONSS.

C'est pour cela qu'il serait judicieux d'au minimum réformer le régime des véhicules de société qui est, à mon sens, dépassé. Une suppression complète de cet avantage, bien que radicale, devrait également être étudiée. Les problématiques liées aux véhicules, et plus particulièrement aux véhicules de société ne datent pas d'hier, et le législateur en est conscient puisqu'il a tenté d'y remédier en instaurant tout d'abord l'allocation de mobilité et ensuite le budget de mobilité mais ces solutions ne sont qu'à court terme et une décision plus engagée pourrait être nécessaire afin de constater des effets plus encourageants. Néanmoins, le système politique actuel est un frein non négligeable à la prise de mesures radicales et à long terme, ce qui ralentit sans nul doute la prise de décision au niveau des lois concernant les impacts environnementaux.

Je pense donc que le régime des véhicules de société a toujours un avenir mais à court terme puisqu'il tend à diminuer, voire à disparaître mais nécessite pour cela un engagement politique tranché et donc délicat.

Des solutions peuvent être envisagées afin de rendre plus simple une transition, et d'encourager travailleurs et employeurs à participer à celle-ci.

Les deux principales ayant été mises en place par le législateur sont l'allocation de mobilité et le budget de mobilité qui permettent d'échanger la voiture de société contre une somme d'argent soit directement en espèces dans le cas de l'allocation soit sous la forme de trois piliers pour le budget de mobilité.

L'allocation de mobilité a été annulée par la Cour Constitutionnelle aux motifs qu'elle ne remplissait pas les objectifs du législateur de façon efficiente et qu'elle entraînait une discrimination non justifiée.

Après une analyse complète, le budget de mobilité ne sera sans doute pas voué au même sort puisqu'il est plus engagé dans la poursuite des objectifs et estompe la discrimination par une fiscalité plus sévère en ce qui concerne le 3^{ème} pilier représentant le solde en espèces. Il constitue donc une première partie du paysage des solutions possibles afin de régler les problématiques liées au régime des voitures de société.

Si d'autres solutions ont été évoquées dans ce travail, certaines sont plus pertinentes à mon sens.

Premièrement, une baisse progressive de l'intérêt du régime des véhicules de société est nécessaire afin de se conclure par la suppression pure et dure du système.

Dans la première phase, le budget de mobilité a donc pleinement sa place. Il pourrait être accompagné par la possibilité d'instaurer une prime pour tous les travailleurs qui empruntent un mode de transport en commun ou une mobilité douce et une exonération totale ou partielle de cette prime ainsi qu'une possibilité de déduction pour l'employeur (telle que l'indemnité kilométrique qui existe déjà aujourd'hui).

Avec la phase de suppression du régime devrait apparaître un *tax shift* permettant de réduire l'imposition sur le travail ainsi que des possibilités d'aménagement des horaires de travail ou de télétravail pour les emplois qui le permettent.

Ces mesures me semblent pertinentes puisqu'elles permettent tant à l'employeur, au travailleur qu'à la collectivité d'y trouver un avantage. Elles solutionnent aussi en partie les problématiques environnementales, sociales et économiques liées aux voitures de société.

Bibliographie

LÉGISLATION

- Lois/Arrêtés

- Convention-cadre des Nations Unies sur les changements climatiques du 21 mars 1994, art. 2.
- Acc. de Paris du 12 décembre 2015, art. 3-4.
- Code des impôts sur les revenus 1992.
- Code des taxes assimilées aux impôts sur le revenu.
- L. du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés, *M.B.*, 2 juillet 1981, p. 8575, art. 38 §3^{quater}.
- L. du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *M.B.*, 29 décembre 2017.
- L. du 30 mars 2018 concernant l'instauration d'une allocation de mobilité, *M.B.*, 7 mai 2018, p. 38264.
- L. du 17 mars 2019 concernant l'instauration d'un budget de mobilité, *M.B.*, 29 mars 2019, p. 31781.
- L. du 17 mars 2019 modifiant certaines dispositions relatives à l'allocation de mobilité, *M.B.*, 29 mars 2019, p. 31788.
- A.R. du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, *M.B.*, 13 septembre 1993, p. 20105.
- A.R. du 21 mars 2019 pris en exécution de la loi du 17 mars 2019 concernant l'instauration d'un budget mobilité, *M.B.*, 29 mars 2019, p. 31826.
- A.R. du 20 décembre 2020 modifiant l'AR/CIR92 en ce qui concerne les avantages de toute nature pour l'usage à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition, *M.B.*, 24 décembre 2020.

- Circ. n° Ci.RH.241/573.243 (AFER 46/2007) relative à l'évaluation forfaitaire des avantages de toute nature et à la disposition gratuite d'un véhicule automobile, 6 décembre 2017.
- Circ. 2020/C/61 relative à l'allocation de mobilité et aux conséquences de l'arrêt de la Cour Constitutionnelle.
- Convention collective de travail n°19/9 du 23 avril 2019 concernant l'intervention financière de l'employeur dans le prix des transports en communs publics des travailleurs, modifiée par la CCT n° 19/10 du 28 mai 2019, *M.B.*, 8 mai 2019.

- **Travaux préparatoires**

- Projet de loi portant des dispositions diverses, *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 15 décembre 2011, n°53-1952/004.
- Projet de loi concernant l'instauration d'une allocation de mobilité, *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 15 décembre 2017, n°54-2838/001.
- Projet de loi modifiant, en ce qui concerne l'allocation de mobilité, le Code des impôts sur les revenus 1992 et la loi du 30 mars 2018 concernant l'instauration d'une allocation de mobilité, *Doc. Parl.*, Ch. repr., sess. ord. 3 décembre 2018 , n°54-3382/001.
- Projet de loi concernant l'instauration d'un budget de mobilité, *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 15 janvier 2019, n°54-3381/006.
- Projet de loi concernant l'instauration d'un budget de mobilité, *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 15 janvier 2019, n°54-3381/001.
- Question n°56 de M. Devlies du 11 janvier 2008, *Bull. Q. et R.*, Ch. repr., sess. ord. 2007-2008, n° 011, p. 1609.

- Avis de la section législation du Conseil d'État relatif à l'avant-projet de loi concernant l'instauration d'une allocation de mobilité, 2017, n° 62.233/1/3.

- Nouvelles règles de calcul et FAQ de l'administration fiscale, *Avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition par l'employeur/entreprise*, version mise à jour en février 2021.

JURISPRUDENCE

- Arrêt Autriche/Allemagne, C-591/17, EU:C:2019:504.
- C. Const., 13 juin 2013, n° 83/2013, *M.B.*, 29 juillet 2013, p.47463.
- C. Const., 23 janvier 2020, n°11/2020, *M.B.*, 24 février 2020, p.10483.

DOCTRINE

- Ouvrages

- BAYENET B. et BOURGEOIS M., (e.a.), *Réforme de la fiscalité automobile – La longue route vers une fiscalité durable*, 2018.
- BERCKMANS D., et PAIRON B., *Le régime fiscal et social des voitures de société en Belgique*, Waterloo, Kluwer, 2017.
- BICER Y. et DINCER I., “Life cycle environmental impact assessments and comparisons of alternative fuels for clean vehicles”, *Resources, Conservation and Recycling*, 2018, 132, p. 141-157.
- BROUCKE C., « Voiture de société : Stop ou encore ? Solutions mobilité : Flop ou encore ? », *Or.*, 2020/3, p. 2-26.
- BUYSSE C., « La déclaration IPP pour l'exercice d'imposition 2015 », *Fiscologue.*, 2015, 1431, p.3.
- CAIRNS S., DAVIS A. et NEWSON C., « Understanding successful workplace travel initiatives in the UK », *Transportation Research Part A: Policy and Practice*, 2010, 44(7), pp. 473-494.
- CHARLEZ F., « La taxation des cartes de carburant », *B.J.S.*, 2017/580, p. 12.
- COPPENS, P.-F., « Mesures fiscales récentes : cherche cohérence désespérément ... » in *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2013*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 265-310.
- COPSEY S., DICKINSON J.E., HOUGIE D.J.P. et KINGHAM S., « Employer travel plans, cycling and gender: will travel plan measures improve the outlook for cycling to work in the UK? », *Transportation Research Part D: Transport and Environment*, 2003, 8(1), p. 53-67.

- CORNELIS E. (e.a.), *La mobilité en Belgique en 2010 : résultats de l'enquête BELDAM*, 2012.
- COUTUREAU, F. et EVRARD, O., « La voiture de société est-elle encore fiscalement intéressante ? », *B.J.S.*, 2018/605, p. 7-10.
- CULOT H., DE CORDT Y., LAMBRECHT P., MALHERBE J., MALHERBE P. (e.a.), *Droit des sociétés (5^{ème} ed.)*, Bruxelles, Larcier, 2020.
- D'AOUT O., *L'impôt des personnes physiques - 2020*, Limal, Anthemis, 2020, pp. 245-542.
- DARTE, D., NOËL, Y., *Maitriser l'I.Soc : édition 2020*, Liège, Edi.pro, 2020.
- DELOITTE ACCOUNTANCY, *Charges déductibles : mise à jour mai 2020*, 2020, pp. 16-22.
- EVRARD O., *Fiscalité et mobilité : ISOC, IPP, TVA*, Limal, Anthemis, 2018, pp.113-168.
- EVRARD, O., « L'allocation de mobilité ou « cash for car » », *B.J.S.*, 2018/618, p. 12.
- EVRARD, O., « Le point sur le budget mobilité », *B.J.S.*, 2018/619, p. 12.
- GILSON, S., « En route avec l'allocation de mobilité ! », *BOECCBB*, 2019/5, p. 13.
- HACHEZ I., « Chapitre 3 - Du principe de standstill à l'intangibilité de la substance des droits fondamentaux : quelle justiciabilité pour le droit au travail ? » in *Le droit du travail au XXI^e siècle*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 273-293.
- HARDING M., « Personal Tax Treatment of Company Cars and Commuting Expenses » *OECD Taxation Working Papers (20)*, 2014.

- HENKES, A., « « Le droit fiscal est d'ordre public ! » So what ? De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour de cassation - Rentrée solennelle de la Cour de cassation de Belgique - 1er septembre 2016 », *R.G.C.F.*, 2016/4-5, p. 281-369.
- HOOFTMAN N., *The road towards a zero-emission transportation system by 2050 – A comprehensive study for Belgium in a European context*, PhD dissertation, 2008.
- JOURQUIN B., THOMAS I., VAN MALDEREN L., VANOUTRIVE T., VERHETSEL A. et WITLOX F., « Mobility management measures by employers: overview and exploratory analysis for Belgium » *European Journal of Transport and Infrastructure Research*, 2010, 10(2), pp. 121–141.
- LUYTEN S. et VAN HECKE E., « Les Régions urbaines belges en 2001 » in *Noyaux d'habitat et Régions urbaines dans une Belgique urbanisée - Enquête socio-économique*, 2001, pp. 74-151.
- MERCIER S., « Les frais de voiture – avantages de toute nature » in *Bulletin de l'institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés. IPCF-BIBF Pacioli*, 2009, n°268, p. 3.
- MERCIER S., « Chapitre 3 - Les avantages de toute nature taxés de façon forfaitaire » in *Les formes alternatives de rémunération*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier Business, 2015, p. 27-85.
- MEZOUED A.M., VANDENBROUCKE A. et VAESSEN J. (dir.), *Voitures de société et mobilité durable – Diagnostic et enjeux*, Bruxelles, Ed. de l'Université de Bruxelles, 2019.
- MORSA, M., « 8 - Les avantages en nature et les avantages de toute nature » in *La notion de rémunération*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2012, p. 289-335.

- MORSA, M., « 6. - Restrictions et extensions à la notion de rémunération en sécurité sociale » in *La rémunération en droit de la sécurité sociale*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 65-164.
- PEETERS A., *RSE : responsabilité sociétale des entreprises*, Liège, EdiPro, 2007, p.24.
- PICAVET, J., « Que comprend l'avantage de toute nature pour la mise à disposition d'un véhicule électrique ? », *B.J.S.*, 2019/629, p. 13.
- PIRLOT, A., « Les interactions entre la fiscalité et la responsabilité soci(ét)ale des entreprises - Au-delà de la planification fiscale, la fiscalité environnementale comme lieu d'expression de la R.S.E. ? », *A.D.L.*, 2014/3, p. 377-394.
- RYE T., « Employer attitudes to employer transport plans: a comparison of UK and Dutch experience », *Transport Policy.*, 1999, 6(3), pp. 183–196.
- VAN DYCK J., « Bicyclette de société : l'usage purement privé imposable ? », *Fiscologue*, 2009, n°1154, p.3.
- VAN DYCK J., « « Allocation de mobilité » un clone en plus complexe des voitures de société » *Fiscologue*, 2018, n°1560, p.1.
- VAN DYCK J., « Allocation de mobilité : possible même en cas de « salary sacrifice » ? », *Fiscologue*, 2018, 1591, p.1.
- VAN DYCK J., « Le « budget de mobilité » pourra même être consacré à un logement non taxé », *Fiscologue*, 2018, 1591, p. 4.
- VAN DYCK J., « Allocation et budget de mobilité, aussi pour les dirigeants d'entreprise ? » *Fiscologue*, 2019, n°1599, p.2.
- VAN DYCK J., « Voitures de société : plus de diminution de l'avantage imposable », *Fiscologue*, 20 novembre 2020, 1678, p.1.

- VANOUTRIVE T. et ZIJLSTRA T., « The employee mobility budget: Aligning sustainable transportation with human resource management? » *Transportation Research Part D: Transport and Environment*, 2017, 61 (B), pp. 383-396.
- WELLEMANS, N., « Rémunérations alternatives : tour d'horizon des nouveautés 2018 », *B.J.S.*, 2018/612, P. 7-10.
- WELLEMANS N., *Les rémunérations alternatives – Comment doper (le salaire de) vos travailleurs ?*, Limal, Anthémis, 2020.
- WILSON R.W., « Estimating the travel and parking demand effects of employer-paid parking », *Regional Science and Urban Economics*, 1992, 22(1), pp. 133–145.

- **Rapports**

- Conseil Supérieur des Finances, 2009, La politique fiscale et l’environnement, Section “Fiscalité et Parafiscalité”, septembre 2009.
- Conseil Supérieur des Finances, 2020, réduction des prélèvements sur le travail et les possibilités de financement, Section “Fiscalité et Parafiscalité”, mai 2020.

- **Sources électroniques**

- *Aubagne, la petite révolution des bus gratuits*, 2013
<https://www.humanite.fr/societe/aubagne-la-petite-revolution-des-bus-gratuits-556081>
 (date de dernière consultation : 7 mai 2021).

- CONSEIL CENTRAL DE L'ÉCONOMIE, « Interventions de l'employeur dans le coût des déplacements domicile-travail », in *note documentaire*, CCE 2016-2595, Bruxelles, Disponible à l'adresse : <https://www.ccecrb.fgov.be/p/fr/359/interventions-de-l-employeur-dans-le-cout-des-deplacements-domicile-travail> (date de dernière consultation : 7 mai 2021).
- DAEMS E., *Wie betaalt de “groene” rekening van de elektrische auto?*, <https://www.mo.be/analyse/wie-betaalt-de-groene-rekening-van-de-elektrische-auto> (date de dernière consultation : 6 mai 2021).
- LINK2FLEET, *Company car report*, 2020, pp. 23-31. Disponible à l'adresse : https://mcusercontent.com/250aed26a646610e74a420366/files/f3b0988a-ec22-48eb-9539-d4d6f3254d14/company_cars_2020_A5_FR_FINAL.pdf (dernière consultation le 5 mai 2021).
- LIVIS G., *Voitures de société : tout savoir sur la fiscalité 2021*, 22 décembre 2020, https://www.fleet.be/voitures-de-societe-fiscalite-2021/?lang=fr#2_Comment_calculer_la_deductibilite_dune_voiture_de_societe (date de dernière consultation : 5 mai 2021).
- SECUREX CORPORATE, *Rémunération : remboursement des frais de transport*, <https://www.securex.eu/lex-go.nsf/PrintReferences?OpenAgent&Cat2=66~~24&Lang=FR> (date de dernière consultation : 5 mai 2021).
- Taxes on labour, Data on Taxation, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en (date de dernière consultation le 5 mai 2021).

