



UNIVERSITE CATHOLIQUE DE LOUVAIN - MONS
Louvain School of Management

**Implications fiscales des mesures budgétaires de 2012
visant les voitures de société**

Promoteur
Monsieur M. Gérard

Mémoire présenté par :
Andy FOK MAN
en vue de l'obtention du diplôme
de Master 120 en Sciences de Gestion

Année académique 2012-2013

Résumé

Partie intégrante du package salarial offert par de nombreuses entreprises en Belgique, la voiture de société est considérée comme un avantage de toute nature (ATN) dès lors qu'elle peut être utilisée à des fins privées. Le cas échéant, le montant de cet avantage, qui est évalué forfaitairement, est intégré aux revenus professionnels de son bénéficiaire et est donc soumis à l'impôt des personnes physiques. Pour l'employeur, les frais engagés dans le cadre de la mise à disposition de cet avantage sont, selon leur nature, partiellement déductibles au titre de frais professionnels.

Depuis le 1^{er} janvier 2012, l'évaluation de cet avantage a fait l'objet d'une toute nouvelle réglementation particulièrement décriée. Ainsi, ce dernier est désormais déterminé sur base d'une formule complexe où interviennent, notamment, la valeur catalogue et le taux d'émission de CO₂ de la voiture.

A la suite de cette nouvelle mesure, les craintes de voir le montant de cet ATN, et donc la taxation de ce dernier, augmenter de manière considérable étaient nombreuses. Toutefois, il s'avère que cet effet négatif ne concerne qu'une infime part des voitures de société : les voitures de luxe. Pour les autres types de voitures, l'effet est limité et se traduit par une légère charge d'impôts supplémentaire qui s'accroît en fonction de la gamme de prix du véhicule. Dans certains cas, la nouvelle réglementation s'avère même être avantageuse car elle permet une économie d'impôts.

Pour les employeurs, cette nouvelle réglementation a donné lieu à une nouvelle taxation, à l'impôt des sociétés, à concurrence de 17 p.c. du montant de l'ATN. Cela se traduit donc par une légère charge d'impôt supplémentaire, à moins que cet ATN n'augmente de manière spectaculaire. Outre cette nouvelle mesure, les implications fiscales d'une voiture de société ne se limitent pas à ce seul aspect. Les réglementations relatives à celles-ci sont également en perpétuelle évolution (indexation de la cotisation de solidarité, limitation de la déductibilité de la TVA, etc.) et ont un effet positif ou négatif sur le coût final supporté par l'employeur. En tenant compte de l'ensemble de ces considérations, ce coût n'évolue que dans une proportion négligeable.

A priori donc, au vu de ces différents éléments, il ne semblerait pas que cette nouvelle réglementation entache le succès des voitures de société. D'autant plus que cet avantage, tant pour leurs bénéficiaires que pour les employeurs, demeure, comparativement à une rémunération « ordinaire », fiscalement avantageuse. Ainsi, pour qu'un de ses employés bénéficie d'un gain identique à celui qu'il dispose en jouissant d'une voiture de société, l'employeur devra supporter un coût bien plus élevé.

Remerciements

En préambule à ce mémoire, je souhaiterais adresser mes remerciements les plus sincères à l'égard de toutes les personnes qui ont, de manière directe ou indirecte, contribué à l'élaboration de ce mémoire.

En premier lieu, je remercie mon promoteur, Monsieur Marcel Gérard qui a accepté d'encadrer ce mémoire et en a assuré le bon suivi. De plus, ses conseils et sa disponibilité constituent autant de facteurs ayant contribué à la réalisation de ce travail.

Je tiens également à exprimer ma gratitude envers les différents professionnels dans le domaine de la comptabilité et de la fiscalité qui ont répondu favorablement à mes sollicitations. Le temps qu'ils m'ont consacré ainsi que leur expertise m'ont en effet été d'une aide très précieuse. A ce titre, je remercie tout particulièrement l'équipe du bureau BDO de Wavre où j'ai eu l'opportunité d'effectuer mon stage.

Enfin, j'adresse mes remerciements à ma famille et mes amis qui m'ont en permanence soutenu et encouragé pendant la réalisation de ce mémoire.

Sommaire

Introduction	2
Chapitre I : Fondements théoriques	4
I.1 Définition de la voiture de société	4
I.2 Les avantages de toute nature (ATN).....	5
I.2.A. Définition.....	5
I.2.B. Évaluation des ATN	5
I.2.C. Traitement fiscal des ATN.....	6
I.2.D. ATN et voitures de société.....	9
I.3 Les dépenses non admises (DNA)	10
I.4 Les différentes catégories de véhicules	11
I.4.A. Les véhicules de la catégorie M1 : Voitures, voitures -mixtes et minibus	11
I.4.B. Les véhicule de la catégorie N1 : Les véhicules utilitaires légers (VUL)	12
I.4.C. La problématique des « fausses camionnettes »	12
Chapitre II : Implications fiscales des voitures de société	15
II.1 Au niveau de l'impôt des personnes physiques : Evaluation forfaitaire de l'ATN	15
II.1.A. Jusqu'au 31/12/2009 : Kilomètres privés et chevaux fiscaux	16
II.1.B. A partir du 1 ^{er} janvier 2010 : Kilomètres privés et taux d'émission de CO ₂	17
II.2 Au niveau de l'impôt des sociétés	18
II.2.A. Déductibilité des frais et DNA.....	18
II.2.B. La TVA et les voitures de société.....	24
II.2.C. La cotisation de solidarité.....	29
Chapitre III : Présentation du nouveau mode de calcul de l'ATN.....	33
III.1 La valeur catalogue.....	34
III.1.A. Définition	34
III.1.B. Modalités pratiques.....	36
III.1.C. Recul critique	40
III.2 Le pourcentage CO₂	41
III.2.A. Mécanisme.....	41
III.2.B. Recul critique	42
III.2.C. Effets de l'augmentation du taux CO ₂ de référence	43

III.3	« Proratisation » de l'ATN	44
Chapitre IV : Cas pratique : Effets de la nouvelle réglementation et comparaison entre une voiture de société et une rémunération « ordinaire ».....45		
IV.1	Cadre de l'analyse	45
IV.2	Impacts de la nouvelle réglementation	47
IV.2.A.	Impact au niveau du montant de l'ATN	47
IV.2.B.	Coûts pour les bénéficiaires des voitures de société.....	52
IV.2.C.	Coûts pour l'employeur	56
IV.2.D.	Impact au niveau des recettes fiscales	61
IV.3	Comparaison entre une voiture de société et une rémunération « ordinaire ».....	66
IV.3.A.	Impact au niveau du salaire net	67
IV.3.B.	Impact au niveau des charges salariales.....	69
IV.3.C.	Bénéfice réel d'une voiture de société pour l'employé.....	70
IV.3.D.	Équivalent en salaire d'une voiture de société	71
IV.3.E.	Comparaison entre une voiture de société et une rémunération pour l'employeur	73
IV.3.F.	Rendement d'une voiture de société	75
Conclusion.....		77
Bibliographie		79

Liste des formules, graphiques et tableaux

Formule 1 : ATN voiture de société (01/01/2004 - 31/12/2009).....	16
Formule 2 : ATN voiture de société (01/01/2010 – 31/12/2011).....	17
Formule 3 : Déductibilité de la TVA selon la méthode « réelle ».....	26
Formule 4 : Déductibilité de la TVA selon la méthode « semi-forfaitaire »	27
Formule 5 : Valeur normale.....	27
Formule 6 : Cotisation de solidarité (2013).....	31
Formule 7 : ATN voiture de société (depuis le 01/01/2012)	33
Formule 8 : Pourcentage CO2 (2013).....	42
Graphique 1 : Evolution du montant des ATN (2013 par rapport à 2011).....	48
Graphique 2 : Voitures citadines.....	50
Graphique 3 : Voitures compactes.....	50
Graphique 4 : Voitures familiales et monospaces.....	51
Graphique 5 : SUV haut de gamme et berlines de luxe	51
Graphique 6 : Comparaison du coût d'une une voiture de société pour l'employeur (2013 par rapport à 2011) 61	
Graphique 7 : Evolution des recettes fiscales réalisées sur les voitures de société (2013 par rapport à 2011)....	63
Graphique 8 : Comparaison entre le coût (pour l'employeur) d'une voiture de société et celui d'une rémunération procurant un avantage effectif similaire pour son bénéficiaire.....	75
Tableau 1 : Effet de l'ATN sur la rémunération nette.....	7
Tableau 2 : Coefficients CO ₂ (2010 et 2011).....	17
Tableau 3: Taux de déductibilité des frais de voitures (depuis le 1 ^{er} janvier 2010).....	19
Tableau 4 : Déductibilité des frais et DNA	23
Tableau 5 : Comparaison des implication en matière de TVA sur les voitures de société entre l'ancienne et la nouvelle réglementation	28
Tableau 6 : Dépréciation de la valeur catalogue en fonction de l'âge du véhicule	36
Tableau 7 : Données relatives au quatre voitures analysées	46
Tableau 8 : Comparaison du montant des ATN (2013 par rapport à 2011).....	48
Tableau 9 : Comparaison de la taxation à l'IPP de l'ATN (2013 par rapport à 2011).....	54
Tableau 10 : Comparaison de la taxation à l'IPP de l'ATN avec prise en compte de l'exonération de l'indemnité pour les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail(2013 par rapport à 2011)	56
Tableau 11 : Coût total d'une voiture de société pour l'employeur (2013).....	58
Tableau 12 : Synthèse des éléments fiscaux entrant en considération dans le coût supporté par l'employeur et incidence de leur variation dans ce coût.....	60
Tableau 13 : Recettes fiscales globales en 2013.	62
Tableau 14 : Recettes fiscales globales en 2011	63

<i>Tableau 15 : Variation des recettes fiscales effectuées auprès des bénéficiaires et des employeurs.....</i>	<i>64</i>
<i>Tableau 16 : Gain réel pour le bénéficiaire d'une voiture de société.....</i>	<i>71</i>
<i>Tableau 17 : Rémunération brute procurant un gain effectif équivalent à celui d'une voiture de société</i>	<i>72</i>
<i>Tableau 18 : Coût pour l'employeur d'une rémunération brute procurant un gain équivalent à celui d'une voiture de société.....</i>	<i>72</i>
<i>Tableau 19 : Rémunération brute correspondant à un « package » salarial incluant une voiture de société</i>	<i>73</i>
<i>Tableau 20 : Coût global pour l'employeur d'un « package » incluant une voiture de société.....</i>	<i>73</i>
<i>Tableau 21 : Rendement d'une augmentation de salaire.....</i>	<i>75</i>
<i>Tableau 22 : Rendement d'une voiture de société</i>	<i>76</i>

Introduction

« *Pour cette fonction, nous vous offrons un package salarial attractif, assorti de nombreux avantages extralégaux* » : voici comment de nombreuses offres d'emplois sont formulées.

Parmi ces avantages extralégaux proposés, l'un des plus populaires est la voiture de société¹. Véritable élément de la politique de bon nombre d'entreprises belges, cet avantage constitue un réel facteur d'attraction et de rétention de nouveaux talents et collaborateurs. Au-delà de ces motivations, l'aspect fiscal, avec la volonté d'optimisation du coût salarial, entre également en considération.

Au cours des derniers mois, ce thème des voitures de société est régulièrement revenu dans les médias. Pour cause : Depuis le 1^{er} janvier 2012, dans le cadre des mesures budgétaires édictées par le gouvernement Di Rupo, le mode de calcul de l'avantage de toute nature (ATN) que constitue la voiture de société a été totalement modifié. Redoutée, floue, incomprise, cette nouvelle mesure a suscité de vives et multiples réactions. Ainsi, les modalités pratiques de ce nouveau calcul ont fait l'objet de nombreuses interrogations, tandis que l'attrait fiscal de la voiture de société a été remis en question.

Le présent mémoire s'inscrit donc dans ce contexte et a pour objectifs, dans un premier temps, d'appréhender cette nouvelle mesure, afin d'ensuite en évaluer les conséquences pour chaque partie concernée. Ainsi, nous analyserons l'effet de cette nouvelle réglementation sur le coût supporté par l'employé et l'employeur, ainsi que sur les recettes fiscales réalisées par l'État.

Pour ce faire, ce travail se décomposera en quatre parties.

Dans un premier temps, nous développerons les concepts majeurs auxquels il sera fait référence tout au long de cette étude. Ainsi, sous cette partie, nous définirons ce que l'on entend par voiture de société. Nous aborderons également en détails l'ensemble des éléments théoriques relatifs à la notion d'avantage de toute nature qui constitue véritablement l'élément central autour duquel sera articulé ce travail. Enfin, nous nous intéresserons à la notion de

¹ Selon une enquête sur les avantages extralégaux menée par SD Worx auprès de 334 entreprises en Belgique (fin 2010), 92 % de celles-ci offrent une voiture de société. Cet avantage est le plus populaire, juste après le GSM d'entreprise (93%).

dépenses non admises et présenterons les différentes catégories de véhicules pouvant être considérés comme des voitures de société.

Sous le second chapitre, nous aborderons les implications fiscales, tant pour l'employé que pour l'employeur, d'une voiture de société. Pour l'employé, nous nous intéresserons ainsi aux différents modes de calcul de cet ATN qui étaient en vigueur avant d'aboutir au système actuellement en vigueur. Pour l'employeur, nous décrirons l'ensemble des coûts fiscaux liés à l'octroi d'un tel avantage.

Troisièmement, nous présenterons en détails le nouveau mode de détermination de l'ATN. En outre, au-delà d'une description théorique d'usage, nous illustrerons les nombreux aspects de cette nouvelle mesure à travers de multiples exemples. Cela nous permettra donc de mieux l'appréhender et ainsi répondre au premier objectif fixé dans le cadre de ce mémoire.

Enfin, pour clore ce travail, et sur base de l'ensemble des éléments étudiés sous les trois parties précédentes, nous analyserons, sur base d'un cas pratique, les différentes implications des nouvelles mesures fiscales relatives aux voitures de société. Dans un second temps, nous comparerons, sous plusieurs angles, cet avantage avec une rémunération « ordinaire ». Ces deux analyses nous permettront, d'une part, de répondre au second objectif de cette étude et, d'autre part, d'appréhender l'attrait fiscal d'une voiture de société.

Chapitre I : Fondements théoriques

Sous ce point, nous nous intéresserons à certains concepts ou notions autour desquels le présent travail sera articulé et auxquels il sera à de maintes reprises fait référence. Cela nous permettra alors de mieux les appréhender.

Ainsi, dans un premier temps, et afin de délimiter le cadre dans lequel s'inscrira ce travail, nous préciserons ce que l'on entend par voitures de société. Ensuite, nous nous pencherons sur le concept d'avantage de toute nature qui constitue véritablement l'élément central de ce travail. Enfin, nous aborderons la notion de dépenses non admises et effectuerons une distinction entre plusieurs catégories de voitures pouvant être considérées comme des voitures de société.

I.1 Définition de la voiture de société

Le concept de véhicule de société pourrait être appréhendé au sens large comme englobant l'ensemble des véhicules, quels qu'ils soient, immatriculés au nom de personnes morales. Ceci pourrait donc inclure, par exemple, des camions, voitures, scooters, ou encore des véhicules agricoles.

Toutefois, dans le cadre de cette étude, et afin de répondre aux objectifs poursuivis, nous considérerons les véhicules de société comme tout véhicule « acquis » par une personne morale (société)² et mis à la disposition de ses employés ou dirigeants (ci-après nommés les « bénéficiaires »), dès lors que ceux-ci utilisent également ce véhicule à des fins privées. Ce véhicule s'inscrira alors comme un élément du « package salarial » et consistera donc en un mode de rémunération alternatif, un avantage extra-légal, un avantage de toute nature sur lequel le bénéficiaire de cet avantage sera imposé (*voir point suivant*).

En outre, parmi les véhicules concernés par cette description, il conviendra également d'effectuer une distinction entre certaines catégories de véhicules. En effet, et comme nous le découvrirons à travers ce travail, ceci aura une influence sur le sort fiscal qui leur sera réservé.

² Nous n'aborderons pas dans ce travail le cas des voitures des travailleurs indépendants exerçant leur activité en personne physique.

Dès lors, nous considérerons uniquement comme véhicules de société, ceux concernés par les nouvelles mesures fiscales, à savoir les voitures, voitures-mixtes, minibus et « fausses camionnettes » (*ces véhicules seront abordés plus en détails dans le point 1.4*). Nous apparenterons ces types de véhicules à des voitures.

I.2 Les avantages de toute nature (ATN)

I.2.A. Définition

Bien qu'il n'existe pas de définition légale de l'avantage de toute nature, celui-ci pourrait être défini comme « *un avantage qu'une entreprise accorde à un membre de son personnel ou à un membre de ses dirigeants* »³. En d'autres termes, il s'agit d'un mode de rémunération consistant en la mise à disposition d'un bien ou d'un service dont l'employeur supporte partiellement ou entièrement le coût.

Nous pouvons citer à titre d'exemple l'utilisation à des fins personnelles d'un PC ou d'un GSM mis gratuitement à disposition, ou encore la fourniture gratuite de chauffage et d'électricité. Par contre, il est important de ne pas confondre les ATN avec les avantages sociaux tels que les chèques repas ou encore les chèques cadeaux. Ces avantages, contrairement aux ATN, ne sont pas imposables dans le chef du bénéficiaire. En effet, les ATN sont, conformément au Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92⁴), considérés comme un élément de la rémunération, et sont à ce titre imposables à l'impôt des personnes physiques dans le chef des travailleurs et dirigeants d'entreprise qui en bénéficient⁵. Quant au montant imposable des ATN, celui-ci dépend de leur méthode d'évaluation.

I.2.B. Évaluation des ATN

En principe, les ATN obtenus autrement qu'en espèce sont comptés pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef de leur bénéficiaire⁶. De manière générale, la solution à ce principe se trouve dans la réponse à la question : « *quel est le montant que le bénéficiaire devrait dépenser dans des conditions normales pour bénéficier d'un tel avantage ?* »⁷. L'utilisation à

³ Définition telle que reprise sur le site web de l'Administration fiscale.

⁴ Dans ce travail, nous nous référençons au CIR 92 – exercice d'imposition 2013.

⁵ Articles 31 et 32 du CIR 92.

⁶ Article 36 du CIR 92.

⁷ Commentaires du CIR 92, numéro 36/9.

des fins privées d'un GSM, d'une camionnette mis à disposition par la société, ou encore toute autre dépense privée supportée par la société sont quelques exemples d'avantages concernés par ce mode d'évolution. Notons que ces avantages étant évalués à concurrence du taux d'utilisation à titre privé, cette évaluation peut parfois s'avérer ardue pour certains ATN à usage partiellement privé et partiellement professionnel.

Nonobstant cette évaluation réelle qui constitue la règle générale, l'article 18 de l'arrêté royal (A.R) du 27 août 1993 d'exécution du CIR 92 fixe dix cas pour lesquels une évaluation forfaitaire des ATN est d'application, et selon des règles spécifiques à chacun d'entre eux. Dans ces cas, la valeur réelle de l'avantage, qu'elle soit inférieure ou supérieure à la valeur forfaitaire, n'a alors aucune importance ; seule cette valeur forfaitaire est prise en considération. Parmi ces dix avantages bénéficiant de ce type d'évaluation, on retrouve par exemple la disposition gratuite d'immeubles ou de partie d'immeubles, les avantages recueillis par le personnel domestique ou encore les repas sociaux fournis gratuitement. On y retrouve également l'avantage qui nous intéresse tout particulièrement dans le cadre de ce travail : l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition. Nous reviendrons dans les chapitres II et III sur le mode de détermination de cet avantage.

I.2.C. Traitement fiscal des ATN

a) Dans le chef des bénéficiaires : Traitement à l'impôt des personnes physiques

Comme mentionné auparavant, les ATN constituent, pour les personnes qui en bénéficient, des éléments de la rémunération. Ces ATN viennent donc s'ajouter aux revenus professionnels, revenus soumis au précompte professionnel dans un premier temps, et à l'impôt des personnes physiques (IPP) dans un second temps.

Le montant de l'ATN est donc repris sur la fiche de rémunérations du bénéficiaire⁸. Lorsque l'ATN n'est pas accordé gratuitement par l'employeur, et donc que le bénéficiaire intervient dans une partie de celui-ci, alors l'avantage à prendre en considération est celui tel qu'évalué initialement diminué de cette intervention⁹. Si l'intervention est supérieure au montant de l'avantage, celui-ci est alors repris pour une valeur nulle et non pas une valeur négative. Dès

⁸L'ATN est repris sous la ligne 9.c) des fiches n° 281.10 ou n° 281.20 selon que le bénéficiaire soit un employé ou un dirigeant d'entreprise.

⁹ Article 18 § 6 AR/CIR 92.

lors, l'ATN sera soumis à l'IPP à concurrence du montant repris sur la fiche de rémunération, même si celui-ci diffère de sa valeur initiale. Signalons que, pour ce qui est des avantages relatifs aux voitures de société, une partie de ceux-ci peut, sous certaines conditions, être exonérée. Nous reviendrons ultérieurement plus en détails là-dessus (*voir remarque 8, p. 55*).

En outre, le fait de jouir d'un ATN a un impact sur la rémunération nette. En effet, ces avantages sont soumis au précompte professionnel, qui constitue une retenue mensuelle sur le salaire brut, à titre d'avance sur l'IPP. Par contre, pour ce qui est des cotisations de sécurité sociale (*cotisations ONSS¹⁰*), tous les ATN ne sont pas concernés par cette retenue. Ainsi, par exemple, l'avantage relatif aux voitures de société n'est pas soumis aux cotisations ONSS, aussi bien dans le chef du travailleur que de l'employeur¹¹. A contrario, l'avantage lié à la mise à disposition d'un ordinateur constitue un avantage soumis aux cotisations ONSS.

Afin de mieux appréhender cet impact, le tableau ci-dessous établit, sous forme synthétique, la manière selon laquelle l'ATN relatif à une voiture de société influence le niveau de la rémunération nette. Un exemple, pour lequel deux cas de figure seront envisagés, sera également repris à la suite de ce tableau afin d'illustrer au mieux ce mécanisme.

Tableau 1 : Effet de l'ATN sur la rémunération nette

+	Rémunération brute	
+	ATN soumis à l'ONSS	(0)
=	Rémunération brute soumise à l'ONSS	
-	Cotisations sociales du travailleur	(1)
+	ATN non soumis à l'ONSS	(2)
=	Rémunération brute imposable	
-	Précompte professionnel	(3)
-	Neutralisation ATN	(4)
(-)	(Contribution nette)	(5)
=	Rémunération nette	

¹⁰ Office National de la Sécurité Sociale.

¹¹ L'employeur est tout de même redevable d'une « cotisation de solidarité » (*voir point II.2.C*).

Commentaires :

(1) Les cotisations sociales viennent frapper la rémunération brute et les ATN soumis à l'ONSS à concurrence de 13,07 p.c. pour les employés. Pour les ouvriers, ces cotisations représentent 13,07 p.c. de la rémunération brute soumise à l'ONSS et majorée de 8 p.c.

(2) Les ATN non soumis à l'ONSS sont ensuite fictivement ajoutés à la rémunération brute soumise à l'ONSS et diminuée de ces cotisations ONSS. Il s'agit ici de l'ATN tel qu'il est repris sur la fiche de rémunérations ; la contribution éventuelle du bénéficiaire dans l'avantage est donc déduite de cet avantage tel qu'évalué initialement.

(3) Le précompte professionnel est alors appliqué sur la rémunération brute imposable. Le calcul du précompte professionnel est réalisé sur base, notamment, de barèmes établis à chaque exercice d'imposition. La détermination de ce précompte s'avère complexe car il faut tenir compte de la situation familiale du travailleur, une estimation d'impôt doit être réalisée, etc.¹²

(4) Une fois le précompte professionnel calculé et soustrait de la rémunération brute imposable, les ATN (soumis ou non à l'ONSS et tels que repris sous le (0) et le (2)), sont à leur tour déduits. En effet, ils avaient été rajoutés uniquement dans le but de calculer le précompte professionnel. De plus, ne pas le déduire reviendrait à accorder l'ATN ainsi que le montant qu'il représente !

(5) Si le bénéficiaire intervient dans l'avantage, cette contribution est également déduite. En effet, l'employé est alors redevable de l'ATN envers son employeur à concurrence de son intervention. Dès lors, ce montant impacte négativement la rémunération.

¹² Pour de plus amples informations quant aux règles de calcul de ce précompte, et aux barèmes pour l'exercice 2013, nous vous renvoyons à l'arrêté royal du 11/12/2012 ainsi qu'à ses annexes.

Exemple 1¹³

Un employé (isolé et sans enfant à charge) a un revenu mensuel brut de 3.500 €. Il bénéficie également d'une voiture de société dont l'avantage est évalué à 1.800 € (150 €/mois).

1°) Il n'intervient pas dans l'avantage

2°) Il intervient dans l'ATN à concurrence de 50 € par mois

	1°) Pas d'intervention	2°) Intervention 50 €
Rémunération brute	3.500,00 €	3.500,00 €
- Cotisations ONSS (13,07%)	457,45 €	457,45 €
+ ATN voiture	150,00 €	100,00 €
= Rémunération brute imposable	3.192,55 €	3.242,55 €
- Précompte professionnel	1.030,96 €	1.009,95 €
- Neutralisation ATN	150,00 €	100,00 €
- Contribution nette	0,00 €	50,00 €
= Rémunération nette	2.011,59 €	1.982,60 €

⇒ Nous pouvons remarquer que l'impact de l'ATN est d'autant plus important lorsque le bénéficiaire intervient dans une partie de l'avantage. L'effet négatif de cette contribution est tout de même atténué par le fait que celle-ci est déduite du montant de l'ATN taxable.

b) Dans le chef des employeurs : Traitement à l'impôt des sociétés

Pour les employeurs, les avantages de toute nature octroyés aux employés ou dirigeants d'entreprise sont considérés comme des frais professionnels déductibles pouvant être décomptés de la base de calcul afférente aux DNA (voir point II.2.A).

I.2.D. ATN et voitures de société

Un véhicule de société est considéré comme un avantage de toute nature dès lors qu'il n'est pas utilisé à des fins exclusivement professionnelles mais également à des fins personnelles. Cette notion recouvre non seulement les déplacements strictement privés (pour se rendre en vacances, pour effectuer des achats privés, etc.), mais également les déplacements entre le domicile et le lieu « fixe » de travail¹⁴. L'imposition de l'avantage résultant de ce dernier type de déplacements trouve sa genèse dans les deux éléments suivants :

- Premièrement, les frais de déplacements entre le domicile et le lieu de travail au moyen d'un véhicule sont, conformément au CIR 92, considérés comme des frais professionnels propres au contribuable. Les indemnités en espèces ou en nature (telle

¹³ Pour le calcul du précompte professionnel, nous nous sommes basés sur l'application disponible sur le site web du secrétariat social HDP (barèmes de 2013). Par ailleurs, il n'a pas ici été tenu compte de la cotisation de solidarité (voir point II.2.C.).

¹⁴ Commentaires Article 36 CIR 92, numéro 36/143.

que la mise à disposition d'un véhicule) pour ces déplacements doivent par conséquent être considérées comme des revenus professionnels imposables¹⁵. En effet, l'utilisation d'un véhicule de société permet alors au contribuable d'éviter une dépense professionnelle qui lui est propre¹⁶;

- Deuxièmement, les indemnités relatives au déplacement du domicile au lieu de travail sont, conformément au CIR 92 et sous des limites et conditions déterminées, exonérées d'impôt. Cela implique donc que les indemnités pour ces déplacements soient imposables¹⁷.

Le caractère fixe du lieu de travail s'appréciant en fonction d'un ensemble de circonstances de fait ou de droit propres à chaque cas, celui-ci est désormais déterminé grâce à la « règle des 40 jours » introduite par la circulaire AFER n° 46/2007 du 6 décembre 2007. Cette règle stipule qu'un lieu de travail peut être considéré comme fixe dès que le travailleur y est présent pendant 40 jours ou plus. Nous vous renvoyons à cette circulaire pour de plus amples détails à ce sujet.

Enfin, signalons tout de même que l'utilisation purement occasionnelle d'un véhicule de l'employeur pour un court déplacement à des fins personnelles n'est pas considérée comme un ATN mais comme un avantage social non imposable¹⁸.

I.3 Les dépenses non admises (DNA)

En principe, les dépenses et charges d'une société ayant un caractère professionnel, celles-ci sont déductibles en tant que telles du bénéfice brut. En effet, ces frais, conformément à l'article 49 du CIR 92, sont déductibles dès lors qu'ils respectent les trois conditions suivantes :

- Se rattacher à l'exercice de l'activité professionnelle ;
- Avoir été supportés pendant la période imposable ;
- Et dont la réalité et le montant sont justifiés au moyen de documents probants.

Par conséquent, toute dépense ne répondant à l'ensemble de ces critères sera rejetée et réintégrée dans la base imposable en tant que « dépense non admise » (*DNA*), pour ensuite

¹⁵ Circulaire AFER n° 8/2004, §2.4.

¹⁶ Commentaires Articles 36 CIR 92, numéro 36/145.

¹⁷ Circulaire AFER n° 8/2004, §2.4.

¹⁸ Commentaires Article 36 CIR 92, numéro 36/160.

être soumise à l'impôt des sociétés (*ISOC*). Par ailleurs, l'article 53 du CIR 92 établit une liste de dépenses qui, d'un point de vue fiscal, ne sont pas déductibles (ou que partiellement) au titre de frais professionnels, et ce même si elles satisfont aux trois conditions requises. Cette disposition concerne par exemple, sous des conditions et à un taux de non déductibilité spécifiques à chacun des cas, les amendes fiscales, les frais de restaurant, certains avantages sociaux ou encore certains frais de voiture. Ces dépenses ainsi rejetées sont alors reprises dans le cadre II de la déclaration ISOC, sous un code lié à leur nature.

I.4 Les différentes catégories de véhicules

Comme il en a été fait mention dans le point I.1, les véhicules peuvent être classifiés sous différentes catégories définies par la Direction pour l'Immatriculation des Véhicules (*DIV*). Les véhicules de société sont donc, fort logiquement, également concernés par cette classification, et ce principalement au niveau de deux catégories. Celles-ci pouvant avoir des répercussions à plusieurs niveaux (évaluation de l'avantage, taux de déductibilité des frais, etc.), penchons-nous sur les différents types de véhicules repris sous ces deux catégories.

I.4.A. Les véhicules de la catégorie M1 : Voitures, voitures -mixtes et minibus

Cette catégorie regroupe les véhicules de société tels que nous les envisageons dans le cadre cette étude. En effet, ce sont ceux-ci dont l'ATN fait l'objet d'une évaluation forfaitaire (*voir point II.1*).

Voici une description de ces trois types de véhicules tels que définis par la loi¹⁹ :

- Voiture : *« Tout véhicule automobile dont l'habitacle est uniquement conçu et construit pour le transport de personnes et qui peut comprendre, en transport rémunéré de personnes, huit places au maximum, non compris le siège du conducteur ».*
- Voiture mixte : *« Tout véhicule automobile conçu et construit pour le transport de personnes et de choses et qui peut comprendre, en transport rémunéré de personnes, huit places au maximum, non compris le siège du conducteur ».*
- Minibus : *« Tout véhicule automobile conçu et construit pour le transport de personnes et qui peut comprendre, en transport rémunéré de personnes, huit places au*

¹⁹ Commentaire n° 66/18 du CIR 92.

maximum, non compris le siège du conducteur, et équipé d'une carrosserie d'un type analogue à celui des camionnettes ou des autobus ».

Plus concrètement, sont donc assimilés à cette catégorie de véhicules :

- Les breaks ;
- Les berlines ;
- Les voitures à hayon arrière ;
- Les cabriolets et coupés ;
- Les véhicules à usages multiples.

Conformément à l'AR du 15 mars 1968²⁰, ces véhicules à usages multiples sont des « véhicules à moteur autres que les trois premiers précités et destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens, dans un compartiment unique » (il s'agit par exemple des 4x4). Néanmoins, ce type de véhicules, s'il remplit certaines conditions (*voir annexe I*), sera considéré comme faisant partie de la catégorie N1. Cette précision a son importance dans l'optique de la problématique liée aux « fausses camionnettes » (*voir point I.4.C*).

I.4.B. Les véhicules de la catégorie N1 : Les véhicules utilitaires légers (VUL)

Les véhicules ici visés sont ceux conçus et construits pour le transport de marchandises et ayant un poids maximal ne dépassant pas 3,5 tonnes²¹.

Cette catégorie concerne donc principalement les camionnettes ou fourgonnettes. Toutefois, comme expliqué au point précédent, certains véhicules à usages multiples, s'ils respectent certaines conditions, peuvent également être assimilés à cette catégorie N1.

I.4.C. La problématique des « fausses camionnettes »

De par les définitions établies par la DIV des véhicules M1 et N1, certains véhicules de type monovolumes ou véhicules tout-terrain (4x4) sont alors classifiés sous la catégorie N1 en tant

²⁰ Article 1, §1^{er}, 1. Une copie d'un extrait de cet article est disponible à l'annexe 1.

²¹ Article 1, §1^{er}, 2. de l'AR du 15/03/1968.

que camionnettes. Ceci est particulièrement avantageux d'un point de vue fiscal pour les raisons suivantes :

- L'ATN constitué par la mise à disposition d'un VUL est évalué sur une base réelle et non sur base forfaitaire (*voir point II.1*). Or, ces véhicules, et on vise tout particulièrement les 4x4 de luxe (également connus sous le terme de « sport utilities vehicles »), sont bien souvent de gros émetteurs de CO₂ ;
- D'un point de vue de l'impôt des sociétés, ils ne sont pas soumis à une limitation de la déductibilité des frais professionnels (*voir point II.2.A.a*) ;
- La TVA greffant ces véhicules est entièrement déductible ;
- Le montant de la taxe de circulation des camionnettes est généralement plus faible que celle pour les véhicules de type M1 ;
- Aucune taxe de mise en circulation (TMC) n'est due pour les camionnettes²².

Pour pallier ces avantages fiscaux, l'article 101 de la loi-programme du 27 décembre 2005 a, d'un point de vue fiscal, redéfini les camionnettes par rapport à la définition initiale établie par le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (CTA). Par contre, du point de vue de la DIV, celle-ci ne fut pas adaptée. La problématique des « fausses camionnettes » est donc liée à cette divergence entre la définition fiscale des camionnettes et celle établie par la DIV.

Cela implique donc que, depuis le 1^{er} janvier 2006 et suite à la redéfinition fiscale des camionnettes²³, certains de ces véhicules sont bel et bien immatriculés comme VUL auprès de la DIV alors que, d'un point de vue fiscal, ils ne sont pas considérés comme tels, mais plutôt comme des véhicules de type M1. Dès lors, ils ne bénéficient donc plus des avantages fiscaux des camionnettes mentionnés ci-dessus.

Les conditions à remplir pour répondre à cette définition fiscale sont assez techniques (*voir annexe 2*). Pour résumer, la condition essentielle est liée au fait que « *pour les véhicules dont le plateau de chargement n'est pas ouvert, la longueur de leur compartiment affecté au transport de marchandises soit inférieure à 50 % à l'empattement²⁴ du véhicule* »²⁵. Ainsi, les

²² Article 94 du CTA. Toutefois, depuis le 1^{er} janvier 2006, et suite à l'introduction de la loi-programme du 27/12/2005, l'exemption de la TMC concerne uniquement les camionnettes considérées comme telles d'un point de vue fiscal, et non du point de vue de la DIV.

²³ Voir article 4, §2 du CTA. Cet article est repris à l'annexe 2.

²⁴ L'empattement d'un véhicule correspond à la distance séparant les axes des essieux extrêmes d'un véhicule (Larousse 2012).

²⁵ SEPULUCHRE V. (2009), *La fiscalité environnementale en Belgique*, Bruxelles, Editions Larcier.

pick-up et fourgonnettes à simple ou double cabine sont fiscalement considérés comme des camionnettes.

Par ailleurs, certains des véhicules ici visés échappent tout de même à la nouvelle définition fiscale des camionnettes. En effet, en « jouant » sur les textes légaux en vigueur, il est possible de transformer un 4*4 de luxe en camionnette au sens de la loi. Sans rentrer dans les détails, cela est par exemple faisable en supprimant les sièges arrière du véhicule.

Pour conclure, eu égard au fait que, d'un point de vue fiscal, ces « fausses camionnettes » sont assimilées à des véhicules de type M1, et que ceux-ci constituent les véhicules dont l'ATN est évalué sur base forfaitaire (*voir point II.1*), nous considérerons comme voitures de société : les voitures, voitures-mixtes, minibus et « fausses camionnettes ».

Chapitre II : Implications fiscales des voitures de société

Comme nous l'avons expliqué précédemment, les voitures de société constituent pour les contribuables qui en bénéficient un ATN soumis à l'IPP. Sous le premier point de ce chapitre, nous analyserons donc comment cet ATN, avant d'aboutir au système actuellement en vigueur, était évalué.

En outre, la mise en disposition de cet avantage a également des effets fiscaux au niveau de l'ISOC. Nous analyserons ceux-ci à travers le second point de ce chapitre.

II.1 Au niveau de l'impôt des personnes physiques : Evaluation forfaitaire de l'ATN

Bien que la plupart des ATN soient évalués sur base réelle, celui relatif à l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis à disposition constitue un des dix avantages évalué forfaitairement (*voir point.I.2.B*). Les véhicules concernés par cette évaluation sont les voitures, les voitures-mixtes, les minibus²⁶, et les « fausses camionnettes »²⁷. Les autres véhicules de société (*motos, VUL, etc.*) sont donc évalués sur base de leur valeur réelle.

Si la détermination de l'ATN sur base réelle de ces derniers n'a guère évolué²⁸, on ne peut pas en dire autant pour les voitures dont l'ATN est évalué forfaitairement. La méthode de calcul de ce dernier a en effet tout récemment fait l'objet d'une « réforme » fiscale. L'une des finalités majeure de ce rapport étant de mesurer l'effet de ces nouvelles mesures fiscales, voilà donc la raison pour laquelle nous considérons comme voitures de société celles évaluées forfaitairement, et qui sont donc concernées par ces mesures.

Avant d'aboutir au système actuellement en vigueur, l'évaluation forfaitaire de l'ATN lié aux voitures de société, a connu deux modifications majeures. Préalablement à l'étude

²⁶ Commentaire du CIR 92, numéro 36/155.

²⁷ Pour rappel, il s'agit des véhicules immatriculés comme camionnettes (VUL) auprès de la DIV mais qui ne sont pas considérés comme tels d'un point de vue fiscal.

²⁸ Pour rappel, la valeur réelle d'un ATN est le montant qu'aurait dépensé son bénéficiaire pour bénéficier d'un tel avantage, à concurrence de l'usage privé qu'il en est fait.

approfondie de ce nouveau régime dans le chapitre III, intéressons-nous donc aux évolutions majeures survenues jusqu'alors.

II.1.A. Jusqu'au 31/12/2009 : Kilomètres privés et chevaux fiscaux

Jusqu'à cette période, l'avantage de toute nature était alors déterminé par le produit entre le nombre de kilomètres parcourus à titre privé et un coefficient (*exprimé en Euros*) lié à la puissance fiscale du véhicule (*exprimée en « chevaux fiscaux »*²⁹).

Si la détermination du second élément de cette équation n'a jamais posé la moindre difficulté³⁰, cela n'a pas toujours été le cas concernant l'évaluation du kilométrage privé. En effet, dans la pratique, celui-ci n'est pas si évident que cela à établir.

Cette problématique fut résolue en 2004 grâce à la circulaire AFER n° 8/2004 du 08 février 2004 qui fixa, notamment, un nombre forfaitaire de kilomètres à prendre en considération de 5.000 ou 7.500 k selon que la distance entre le domicile et le lieu de travail soit inférieure (et égale) ou supérieure à 25 km. Cette circulaire entra en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2004.

Voici donc la formule qui permettait de déterminer le montant de l'ATN (*du 1^{er} janvier 2004 au 31 décembre 2009*) :

*Formule 1 : ATN voiture de société (01/01/2004 - 31/12/2009)*³¹

$$\text{ATN annuel} = 5.000 \text{ kms ou } 7.500 \text{ kms} * (\text{tarif/CV})$$

²⁹ Ci-après « CV fiscaux ».

³⁰ En Belgique, les CV fiscaux, qui servent de base à la détermination du coefficient, sont aisément identifiables car ils sont liés à la cylindrée du moteur, laquelle est reprise sur la carte grise du véhicule.

³¹ Pour information, les coefficients liés aux CV fiscaux (montants de base et montants indexés pour l'exercice d'imposition 2010) sont repris à l'annexe 3.

Remarque 1

Voici quelques précisions quant au nombre de kilomètres qu'il fallait prendre en considération dans les deux situations spécifiques suivantes :

- Si la voiture de société n'était pas utilisée pour des déplacements entre le domicile et le lieu de travail, le forfait kilométrique était alors fixé au minimum de 5.000 km, car cette distance était alors considérée comme nulle et donc, inférieure à 25 km³².
- Lorsque la voiture n'avait été mise à disposition que pendant une période de l'année ou qu'il y avait eu un changement de véhicule au cours de l'année, le(s) nombre(s) de kilomètres forfaitaires pouvai(en)t alors être réduits prorata temporis³³.

II.1.B. A partir du 1^{er} janvier 2010 : Kilomètres privés et taux d'émission de CO₂

A dater du 1^{er} janvier 2010, l'ATN relatif à une voiture de société était déterminé sur base non plus de la puissance fiscale du véhicule, mais sur base du taux d'émission de CO₂ du véhicule. L'ATN était alors le résultat du produit entre le nombre forfaitaire de kilomètres (*les règles relatives à cet élément restent inchangées par rapport à celles énoncées au point précédent*), le nombre de grammes de CO₂ émis par la voiture, et le coefficient par gramme de CO₂ émis. Notons que ce coefficient, qui a fait l'objet d'une indexation en 2011, variait selon le type de carburant de la voiture. En outre, cette nouvelle méthode de détermination de l'ATN n'a aucun impact sur les remarques faites au point précédent.

Voilà la formule d'évaluation de l'ATN (*du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2011*) ainsi que les coefficients CO₂ pour l'année 2010 et 2011:

Formule 2 : ATN voiture de société (01/01/2010 – 31/12/2011)

$$\text{ATN annuel} = (5.000 \text{ km ou } 7.500 \text{ km}) * (\text{gr. CO}_2) * (\text{tarif/gr. CO}_2)$$

Tableau 2 : Coefficients CO₂ (2010 et 2011)

Carburant:	Coefficient CO ₂ 2010	Coefficient CO ₂ 2011
Essence / LPG / Gaz naturel	€ 0,00210 / gr.	€ 0,00216 / gr.
Diesel	€ 0,00230 / gr.	€ 0,00237 / gr.

³² § 3.2 de la Circulaire AFER n° 8/2004.

³³ § 4 de la Circulaire AFER n° 8/2004.

II.2 Au niveau de l'impôt des sociétés

Lorsqu'un employeur accorde à l'un de ses employés ou dirigeants une voiture de société, cette opération n'est pas sans conséquences au niveau de l'ISOC. Alors que dans le cadre de l'IPP, l'impact fiscal se concrétise au niveau de l'imposition de l'ATN, les effets fiscaux au niveau de l'ISOC comprennent plusieurs aspects positifs ou négatifs. Par exemple, l'impact est positif de par la déductibilité, dans une certaine limite, des frais afférant aux voitures de société. A contrario, certaines dépenses sont quant à elles rejetées.

Après une présentation détaillée de ces deux aspects sous le point A de cette section, nous nous intéresserons, à travers les points B et C, à deux taxes auxquelles une société est confrontée lorsqu'elle accorde une voiture de société : la TVA et la cotisation de solidarité. Pour chacun de ces trois points, afin de présenter le cadre réglementaire tel qu'il est actuellement établi, nous exposerons notamment les évolutions majeures qui y ont été apportées.

II.2.A. Déductibilité des frais et DNA

Comme évoqué au point I.3, la plupart des frais relatifs à la mise à disposition de voitures de société constituent pour l'employeur des frais partiellement déductibles. La quote-part de ces frais ainsi déductibles ne sont donc pas inclus dans la base imposable, ce qui permet alors une économie d'impôts.

Depuis l'exercice d'imposition 1990 et jusqu'il y a peu, la déductibilité des dépenses et charges professionnelles liées aux voitures de société était, conformément à l'article 66 du CIR 92, limitée à 75 p.c. Ainsi, 25 p.c. de ces frais étaient alors rejetés à titre de DNA.

Ce système fut toutefois modifié par l'introduction de la loi-programme du 27 avril 2007³⁴ et son article 84 qui fixa le taux de déductibilité des frais de voitures en fonction du taux d'émission de CO₂. Ce régime entra en vigueur dès le 1^{er} avril 2007 pour l'ensemble des voitures acquises à partir de cette date, et à dater du 1^{er} avril 2008 pour les voitures acquises antérieurement (au 1^{er} avril 2007).

³⁴ MB du 08/05/2007.

Le tableau ci-après reprend les limitations de taux de déductibilité des frais afférant aux voitures de société (*taux applicables depuis le 1^{er} janvier 2010*³⁵).

*Tableau 3: Taux de déductibilité des frais de voitures (depuis le 1^{er} janvier 2010)*³⁶

Pourcentage de déductibilité	Émissions de CO2 (g/km)	
	Diesel	Esence
120 %	0	0
100%	<60 g/km	<60 g/km
90 %	60-105 g/km	60-105 g/km
80 %	105-115 g/km	105-125 g/km
75 %	115-145 g/km	125-155 g/km
70 %	145-170 g/km	155-180 g/km
60 %	170-195 g/km	180-205 g/km
50 %	>195 g/km ou aucune donnée disponible	>205 g/km ou aucune donnée disponible

a) Véhicules visés

Les véhicules visés par cette limitation de déductibilité des frais sont les véhicules repris sous la catégorie M1 (*voitures, voitures-mixtes et minibus*). Depuis le 1^{er} janvier 2006, et conformément à l'article 104 de la loi-programme du 27 décembre 2005, les « fausses camionnettes » sont également visées par cette limitation de déductibilité.

Néanmoins, en raison de leur affectation, et bien que repris sous la catégorie M1, les véhicules suivants, dans le chef de leur « propriétaire », ne sont pas concernés par cette limitation de déductibilité³⁷ :

- Voitures utilisées par les auto-écoles agréées ;
- Voitures suiveurs des directeurs sportifs d'écurie cyclistes ;
- Voitures données exclusivement en location à des tiers ;
- Voitures affectées exclusivement à un service de taxis ou à la location avec chauffeur.

Soulignons que c'est uniquement dans le chef des « propriétaires » de ces véhicules que la limitation ne s'applique pas. On entend par « propriétaire », la personne pour qui le type de voiture concerné est affecté à un usage tel qu'il est ici défini. Plus concrètement, prenons par exemple le cas des voitures données exclusivement en location à des tiers. Les frais relatifs à

³⁵ Les taux initialement établis (par l'article 84 de la loi-programme du 27/04/2007) ont fait l'objet d'une révision à partir du 01/01/2010.

³⁶ Loi-programme du 23/12/2009 (MB du 30/12/2009).

³⁷ Commentaires du CIR 92, numéros 66/24 à 66/30.

ces voitures seront, dans le chef du donneur en location (*par exemple une société de leasing*), déductibles à 100 p.c. Par contre, dans le chef du preneur en location, les frais relatifs à la location ne seront déductibles que dans les limites établies par la législation alors en vigueur.

Signalons tout de même qu'il subsiste une exception pour ce qui est des frais de taxi. En effet, pour ceux-ci, l'ancien régime de déductibilité à concurrence de 75 p.c. demeure d'application. Ceci est motivé par le fait que, dans la pratique, il serait assez compliqué pour une société faisant appel aux services d'un taxi de se renseigner sur le taux d'émission de CO₂ de celui-ci.

b) Frais visés

Les frais visés par cette limitation de déductibilité concernent quasiment l'ensemble des frais relatifs à une voiture. Cela comprend donc par exemple les frais d'amortissement du véhicule, les frais d'assurance, la taxe de mise en circulation, la TVA non déductible, les frais d'entretien, les frais de réparation ou encore la redevance radio³⁸.

Initialement, trois types de frais étaient entièrement déductibles à titre de frais professionnel et donc, aucune part de ces frais n'était considérée comme une dépense non admise fiscalement. Il s'agissait des frais de carburant, des frais de financement et de mobilophonie³⁹. Néanmoins, depuis le 1^{er} janvier 2010, et suite à l'introduction de la loi-programme du 23 décembre 2009, les frais de carburant ne sont plus déductibles qu'à concurrence de 75 p.c.

c) Traitement de l'ATN

Comme il en est fait mention préalablement, l'ATN est, à l'impôt des sociétés, décompté de la base de calcul afférente aux DNA et constitue donc, en quelque sorte, une DNA négative. Cela permet alors d'éviter une double taxation de cet avantage, déjà taxé à l'IPP.

Cet ATN est donc soustrait des DNA à concurrence du même pourcentage de rejet que celui qui est alors d'application, selon le régime en vigueur, pour les autres frais de voiture. Pour ce qui est du montant de l'ATN à prendre en considération, il ne s'agit pas simplement de prendre l'ATN tel que déclaré à l'IPP.

En effet, avant le 1^{er} janvier 2010, lorsque les frais de carburant étaient entièrement déductibles (*voir point précédent*), l'ATN était décompté des DNA à concurrence de 70 p.c.

³⁸ Une liste plus complète, bien que non exhaustive, des frais visés est reprise dans le commentaire n° 66/34 du CIR 92.

³⁹ Commentaire n° 66/12 du CIR 92

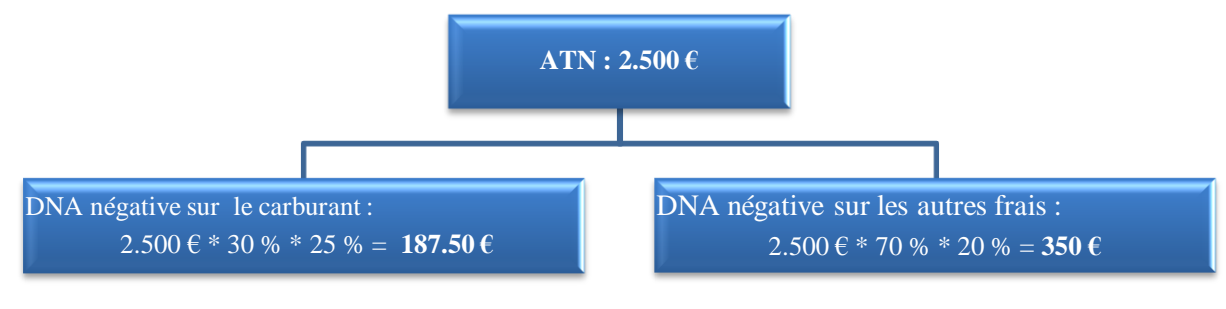
Les 30 p.c. restants étaient alors assimilés aux frais de carburant. Cette « règle des 70/30 » trouvait son fondement dans le fait que le montant forfaitaire de l'ATN recouvre l'ensemble des frais liés aux voitures de société, et ce donc, les frais de carburant compris. Dès lors, d'un point de vue fiscal, limiter à 70 p.c. le montant de l'ATN déduit des DNA revenait donc à retirer artificiellement les frais de carburant de l'avantage. De la sorte, cela permettait de ne pas déduite deux fois les frais de carburant.

Par conséquent, depuis le 1^{er} janvier 2010, les frais de carburant n'étant déductibles qu'à concurrence de 75 p.c., l'ATN « de base » en prendre en déduction des DNA est celui tel que déclaré à l'IPP. Toutefois, la « règle des 70/30 » n'est pas pour autant totalement abandonnée. En effet, en considérant que les frais de carburant représentent 30 p.c. de l'ATN, cette quotité de l'avantage est donc déduite à concurrence de 25 p.c., tout comme les frais de carburant. Les 70 p.c. restants de l'ATN sont quant à eux déduits des DNA à concurrence du même pourcentage que les autres frais de voitures.

Afin de mieux appréhender cela, illustrons cette problématique à travers l'exemple suivant :

Exemple 2

Soit une voiture de société dont les frais sont déductibles à concurrence de 80 % et dont l'ATN est évalué à 2.500 €. Voici comment cet ATN sera déduit des DNA.



d) DNA de 17 p.c. sur l'ATN

Depuis le 1^{er} janvier 2012, dans le cadre des nouvelles mesures fiscales applicables aux voitures de société, il est établi que 17 p.c. de l'ATN doit être pris en compte en tant que

DNA supplémentaire⁴⁰. L'ATN servant de base à cette DNA est celui tel que calculé dans le cadre de l'IPP, non diminué d'une éventuelle participation du bénéficiaire⁴¹.

Signalons que cette DNA constitue une base d'imposition minimale⁴². Cela signifie que, aucune déduction ou compensation avec la perte de l'exercice imposable ne peut donc être appliqué sur cette DNA. Dès lors, cette DNA sera systématiquement imposable même si la société est fortement en perte.

e) Synthèse

Le tableau que l'on retrouve à la page suivante reprend sous forme synthétique l'évolution des principaux changements concernant la déductibilité des frais et les DNA relatives aux véhicules de société. Ceci fera l'objet d'une illustration pratique dans le cadre du point IV.2.C.

Rappelons que dans la pratique, ces frais sont dans un premier temps intégralement déduits dans le cadre de la détermination du résultat comptable. Dans un second temps, la quotité de ces frais qui sont rejetés fiscalement (les DNA) est établie. Ces DNA sont alors réintégrées à la base imposable (établie par le résultat comptable) et sont frappées par l'ISOC. Dès lors, cela revient à dire qu'une économie d'impôts est réalisée sur les frais déductibles d'un point de vue fiscal.

Remarque 2

- *L'ensemble des frais repris dans ce tableau sont à considérer HTVA.*
- *Les frais relatifs aux véhicules de société pouvant être déduits à titres de frais professionnels, tous ne sont pas mentionnés dans ce tableau. Voilà pourquoi il y est inséré une ligne « autres frais » (cf. (1)).*

⁴⁰ Article 198 §1, 9° du CIR 92. Cette DNA est à indiquer, dans la déclaration ISOC, sous le code 1206 « Frais de voitures selon une quote part de l'ATN ».

⁴¹ Article 198, § 1^{er}, 9° du CIR 92 tel que modifié par l'article 45, 1° de la loi du 13/12/2012 (MB 20/12/2012). Avant la modification de cet article, celui-ci stipulait que la DNA de 17 % était due sur « l'utilisation...d'un véhicule mis **gratuitement** à disposition... ». Cela posait donc des questions dans le cas d'une intervention du bénéficiaire dans l'ATN. La loi du 13/12/2012 mit un terme à ce doute en supprimant le mot « gratuitement » de l'article 198.

⁴² CIR 92, article 207.

Tableau 4⁴³ : Déductibilité des frais et DNA

	Jusqu'au 01/04/2007 (ou 01/04/2008 pour les véhicules acquis avant le 01/04/2007)		Du 01/04/2007 (ou 01/04/2008 pour les véhicules acquis avant le 01/04/2007) au 31/12/2009		A partir du 01/01/2010	
	Pourcentage de déductibilité	Pourcentage de rejet	Pourcentage de déductibilité	Pourcentage de rejet	Pourcentage de déductibilité	Pourcentage de rejet
+ Amortissement du véhicule						
+ Frais d'entretien						
+ Assurance						
+ Taxe de circulation						
+ Frais de réparations	75%	25%				
+ Redevance radio						
+ Autres frais (1)						
+ TVA non déductible sur les frais de voiture						
+ Frais de carburant	100%	0%	En fonction du taux CO ₂ »	100%	100% * (100% - « Taux CO ₂ »)	100% - %age déductible
+ TVA non déductible sur les frais de carburant	100%	0%	En fonction du taux CO ₂ »	100%	75%	25%
+ Frais de mobilophonie	100%	0%	En fonction du taux CO ₂ »	100%	100%	0%
+ Frais de financement	100%	0%	En fonction du taux CO ₂ »	100%	100%	0%
+ Cotisation de solidarité	100%	0%	En fonction du taux CO ₂ »	100%	100%	0%
- ATN sur les frais de voiture (hors carburant)		70% * 25%	70% * (100% - « taux CO ₂ »)		70% * (100% - « Taux CO ₂ »)	
- ATN sur les frais de carburant		/	/		30% * (100% - « Taux CO ₂ »)	
Total des frais de voiture	Frais déductibles	DNA	Frais déductibles	DNA	Frais déductibles	DNA

⁴³ Pour être exhaustif, rajoutons que, jusqu'au 31/12/2012, lorsqu'une TVA était due sur l'ATN (voir point suivant), cette TVA était déductible à concurrence du même pourcentage que la plupart des autres frais (75 % ou en fonction du taux d'émission CO₂).

II.2.B. La TVA et les voitures de société

Le cadre réglementaire actuellement d'application, et relatif à la TVA sur les ATN ainsi qu'à la déductibilité de cette TVA sur les frais de voitures de société, est très récent. Dès lors, sous ce point, nous décrivons l'ancienne et la nouvelle réglementation⁴⁴.

a) Ancienne réglementation (jusqu'au 31/12/2012)

Sous l'ancienne réglementation, la TVA relative à l'ensemble⁴⁵ des frais de voiture était déductible à concurrence de maximum 50 p.c.⁴⁶

En outre, l'usage privé d'une voiture de société (représenté par l'ATN) était soumis à la TVA. En effet, les ATN, lorsqu'ils concernaient des opérations ayant ouvert le droit à une déduction complète ou partielle de la TVA, étaient assimilés à des opérations soumises à cette taxe.

La TVA étant généralement considérée comme comprise dans les ATN⁴⁷, il s'agissait dès lors, sur base du montant de l'ATN, de calculer la TVA due. Dans la pratique, pour les avantages relatifs aux voitures de société, cette opération ne s'apparentait pas à un « simple » calcul sur base d'un montant TVAC. Ceci était essentiellement lié aux deux raisons suivantes :

- La déductibilité de la TVA sur quasiment l'ensemble des frais liés aux voitures de société était plafonnée à 50 p.c. ;
- Certains frais constitutifs de l'ATN ne sont pas soumis à la TVA (*exemple : frais de financement, taxe de circulation, etc.*).

Eu égard à ces deux considérations, dans sa circulaire n°4 du 09 mai 1996, l'administration avait établi que, pour obtenir le montant HTVA d'un ATN voiture, il fallait diviser celui-ci par 1,0855⁴⁸. Mathématiquement, pour calculer le montant de la TVA, cela revenait donc à multiplier l'ATN par 7,87 p.c.

⁴⁴ Afin de ne pas alourdir ce travail, nous envisagerons ici le cas de sociétés assujetties à la TVA avec un droit de déduction totale.

⁴⁵ Seule la TVA relative à des frais de parking et de péage est déductible à 100 p.c.

⁴⁶ Cette limitation de déductibilité de TVA concerne les voitures de type M1 et les « fausses camionnettes ».

⁴⁷ HONORE S. (2005), « TVA – Arrêt Scandic : taxation des avantages de toute nature », *Pacioli*, IPCF, 13^e année, n°189, juin, pp. 12-14.

⁴⁸ Nous vous renvoyons au chapitre VI de cette circulaire pour la justification détaillée de la prise en compte de ce pourcentage.

Par ailleurs, il y avait également lieu d'établir une distinction selon que le bénéficiaire de l'avantage intervenait ou non dans celui-ci. En effet, la règle énoncée au paragraphe précédent était uniquement d'application pour les ATN, ou la part de ceux-ci, dans lesquels le bénéficiaire n'intervenait pas. Par contre, si le bénéficiaire remboursait une partie ou l'entièreté de cet avantage à son employeur, ce dernier était alors redevable d'une TVA de 21 p.c.⁴⁹ Dans ce cas-là, il n'était donc pas tenu compte du fait que la TVA n'ait initialement pas pu être déduite entièrement.

Dans l'optique d'une meilleure compréhension, illustrons cette problématique à travers l'exemple suivant, exemple pour lequel nous considérerons trois cas de figure.

Exemple 3

Soit un ATN annuel de 900 € pour la mise à disposition d'une voiture de société.

- 1) Aucune intervention de la part de l'employé
- 2) L'ATN est partiellement refacturé à l'employé pour 200 €
- 3) L'ATN est entièrement refacturé pour 900 € donc.

Voici le montant de la TVA due sur l'ATN dans chacun de ces trois cas de figure :

ATN voiture = 900 € (TVAC)	1) ATN sans refacturation	2) ATN partiellement refacturé	3) ATN entièrement refacturé
Montant HTVA	900 € / 1,0855 = 829,11	- Sur l'intervention : 200 € / 1,21 = 165,29 € - Sur l'avantage retenu : (900 € - 200 €) / 1,0855 = 644,86 €	900 € / 1,21 = 743,80 €
TVA due	900 € - 829,11 € = 70,89 €	- Sur l'intervention : 200 € - 165,29 € = 34,71 € - Sur l'avantage retenu : 700 € - 644,86 € = 55,14 € - Total Tva = 89,85 €	900 € - 743,80 € = 156,20 €

Remarque 3

Sous ce point, nous n'avons pas abordé les différentes problématiques et discussions qu'il y a eu en Belgique concernant la détermination de cette TVA due sur les ATN et engendrées par l' « Arrêt Scandic ».

⁴⁹ Article 26 du Code TVA.

b) Nouvelle réglementation (depuis le 01/01/2013)

Depuis le 1^{er} janvier 2013, suite à la mise en application de l'article 45 §1 quinquies du Code de la TVA⁵⁰, de nouvelles règles ont été émises en matière de déductibilité de la TVA sur les biens d'investissement à usage mixte. Pour les voitures de société, les implications majeures de cette nouvelle réglementation sont les suivantes :

- La déductibilité de la TVA est limitée à concurrence de l'usage professionnel de la voiture, avec un maximum de 50 p.c. ;
- Plus aucune TVA n'est due sur l'ATN.

Dans la pratique, il convient donc de déterminer cette quote-part d'utilisation professionnelle. Pour cela, la décision TVA n° E.T. 119.650/3 du 11/12/2012 propose trois méthodes.

Après une brève description de celles-ci, nous nous intéresserons au cas de figure plus spécifique d'une intervention de l'employé dans l'avantage.

➤ *Méthode 1 : « Utilisation professionnelle réelle »⁵¹*

Avec cette méthode, la quote-part est déterminée sur base du nombre de kilomètres effectués à titre professionnel et selon la formule ci-après. Pour pouvoir appliquer cette méthode, il est nécessaire de tenir un registre des trajets.

Formule 3 : Déductibilité de la TVA selon la méthode « réelle »

Kilomètres professionnels¹ / Nombre total de kilomètres

➤ *Méthode 2 : « Méthode semi-forfaitaire »⁵²*

Cette méthode permet de déterminer, de manière forfaitaire, le pourcentage d'utilisation professionnelle sans la tenue d'un registre des trajets. Pour ce faire, il est tenu compte de 200 jours de trajet entre le domicile et le lieu de travail, et d'un forfait de 6.000 km effectués à titre privé. Voici la formule permettant de calculer le taux d'utilisation privé, qui servira alors à calculer le taux d'utilisation professionnelle.

⁵⁰ Article introduit par l'article 12 de la loi du 29/12/2010, et applicable en principe depuis le 01/01/2011. Le 20/10/2011, l'administration de la TVA a publié un commentaire (*décision TVA n° E.T. 119.650*) relatif à cette nouvelle réglementation. Cette décision ayant suscité bon nombre de réactions, et ayant mis en avant les difficultés pratique de cette nouvelle réglementation, celle-ci fut (*par la décision TVA n° E.T. 119.650/2 du 23/12/2011*) suspendue jusqu'à la publication d'un addendum de cette décision.

⁵¹ § 10 -13 de la décision TVA n° E.T. 119.650/3 du 11/12/2012.

⁵² Décision TVA n° E.T. 119.650/3 du 11/12/2012 ; § 14 -19.

Formule 4 : Déductibilité de la TVA selon la méthode « semi-forfaitaire »

$$\% \text{ Privé} = \frac{(\text{Distance domicile} - \text{lieu de travail} * 2 * 200 + 6000) * 100}{\text{Nombre total de km parcourus}}$$
$$\% \text{ Professionnel} = 100 \% - \% \text{ Privé}$$

Ces deux premières méthodes, si l'assujetti dispose de plusieurs voitures de société, peuvent être combinées. Cela signifie que, pour chaque voiture considérée individuellement, il peut opter soit pour la première, soit pour la seconde méthode. Par ailleurs, pour ces deux méthodes, un taux de déduction global moyen peut être appliqué⁵³.

➤ *Méthode 3 : « Méthode forfaitaire des 35% »*⁵⁴

Cette méthode n'est valable que lorsque l'assujetti dispose d'un parc d'au moins quatre voitures de société. Le pourcentage d'utilisation professionnelle, et donc le taux de déductibilité de la TVA est alors fixé forfaitairement à 35 p.c. pour chacun des véhicules.

Cette méthode n'est pas combinable avec les deux précédentes. De plus, elle doit être appliquée pendant une période d'au moins trois ans.

➤ *Intervention de l'employé dans l'ATN*

Lorsque le bénéficiaire d'une voiture de société paie à son employeur une contribution, la limitation de la déductibilité de la TVA est fixée à 50 p.c., quel que soit le taux d'utilisation professionnelle⁵⁵.

Néanmoins, il conviendra tout de même de calculer ce taux d'utilisation professionnelle conformément à une des trois méthodes reprises ci-avant. En effet, l'opération ici visée étant assimilée à une location, une TVA sera due par l'employeur sur la contribution privée.

La base d'imposition à laquelle est assimilée cette contribution est la « valeur nominale » (VN) qui tient compte du taux d'usage professionnel et est obtenue de la manière suivante :

*Formule 5 : Valeur normale*⁵⁶

$$VN = (\text{Total des frais de voiture} / \text{an}) * (50\% - \text{pourcentage d'utilisation professionnelle})$$

⁵³ § 25 de la Décision TVA n° E.T. 119.650/3 du 11/12/2012.

⁵⁴ § 20 -23 de la Décision TVA n° E.T. 119.650/3 du 11/12/2012.

⁵⁵ § 41 de la Décision TVA n° E.T. 119.650/3 du 11/12/2012.

⁵⁶ § 43 et 46 de la Décision TVA n° E.T. 119.650/3 du 11/12/2012.

Illustrons ce cas de figure à travers l'exemple suivant :

Exemple 4

Un employé paye 100 € / mois à son employeur pour l'utilisation privée d'un véhicule qui est mis à sa disposition, et dont le loyer mensuel est de 500 € (HTVA). Le montant de l'ATN relatif à cette voiture est de 2.000 € et l'employeur, pour la déductibilité de la TVA, a opté pour le forfait des 35 %.

- ⇒ Le coût annuel de la voiture est de : $500 \text{ €} * 12 = 6.000 \text{ €}$
- ⇒ La TVA déductible est de : $6.000 \text{ €} * 21 \% * 50 \% = 630 \text{ €}$
- ⇒ La valeur normale est de : $6.000 \text{ €} * (50\% - 35\%) = 900 \text{ €}$
- ⇒ La TVA due sur la valeur normale est de : $21 \% * 900 \text{ €} = 189 \text{ €}$

c) Comparaison des deux réglementations

A titre récapitulatif, et sous forme synthétique, le tableau suivant compare l'ancienne et la nouvelle réglementation relative aux implications en matière de TVA sur les voitures de société.

Quant à l'impact de cette nouvelle réglementation, celle-ci peut entraîner un gain ou un coût supplémentaire. Par exemple, si le taux de déductibilité retenu en 2013 est inférieur à 50 %, il y aura donc un coût supplémentaire car la TVA déductible sera moindre. Par contre, cet effet négatif sera compensé du fait qu'aucune TVA ne sera due par l'assujetti sur l'ATN. L'Exemple 5 ci-après nous permettra de mieux appréhender ces impacts.

Tableau 5 : Comparaison des implication en matière de TVA sur les voitures de société entre l'ancienne et la nouvelle réglementation

	Ancienne réglementation	Nouvelle réglementation
Déductibilité de la TVA sur les frais de voiture	50 %	En fonction du taux d'utilisation professionnel, avec un maximum de 50 %
TVA due sur les ATN	TVA de 7,87 %	Aucune TVA due
TVA sur la contribution des bénéficiaires	TVA de 21 % sur la contribution	21 % sur la « valeur normale »

Exemple 5

Pour cet exemple, partons des données de l'Exemple 3, et envisageons le cas de figure n° 2 (refacturation partielle de l'ATN). Rajoutons que l'assujetti opte pour la méthode forfaitaire des 35% de TVA déductible. Le coût annuel des frais de voiture est de 3.000 € HTVA.

Coût supplémentaire par rapport à 2012 :

- ⇒ La TVA déductible est de : $3.000 \text{ €} * 21\% * 50\% = 315 \text{ €}$ (idem 2012)
(Quand l'employé intervient dans l'ATN, 50 % de la TVA est déductible ; il n'y a donc pas de coût supplémentaire par rapport à 2012)
- ⇒ La TVA due sur la valeur normale est de : $21\% * (3.000 \text{ €} * (50\% - 35\%)) = 94,50 \text{ €}$

Gain par rapport à 2012 :

- ⇒ TVA due sur l'ATN (voir Exemple 3) : **89,95 €**

Dans ce cas-ci, l'impact pour l'assujetti est un coût de 4,55 € (89,95 € - 94,50 €).

II.2.C. La cotisation de solidarité

Malgré que l'avantage lié aux voitures de société soit, conformément à ce qui a été dit préalablement, assimilé à un élément de la rémunération, ce même avantage, du point de vue de la sécurité sociale, est exclu de la notion de rémunération⁵⁷. Dès lors, ni le travailleur ni l'employeur ne sont redevables de cotisations ONSS sur l'usage privé de cette voiture.

Néanmoins, depuis le 1^{er} janvier 1997, et suite à l'introduction de l'AR du 20/12/1996, l'employeur est tout de même redevable à l'ONSS d'une cotisation spéciale sur l'ATN relatif aux voitures de société : « la cotisation de solidarité ».

a) Champ d'application

Cette cotisation de solidarité est due trimestriellement par l'employeur pour chaque véhicule de société utilisé à des fins privées par certains de ses travailleurs.

Par travailleurs, il faut entendre « toute personne visée par la loi du 27 juin 1969 (c'est-à-dire assujettie à la sécurité sociale belge) et liée à l'employeur par un contrat de travail, ainsi que les personnes exclues de cette loi mais occupées, soit dans les liens d'un contrat de travail, soit selon des modalités similaires à un contrat de travail »⁵⁸. Ainsi, par exemple, l'employeur devra s'acquitter de cette cotisation pour des véhicules mis à la disposition d'étudiants non assujettis à l'ONSS et engagés dans le cadre d'un travail de vacances (à

⁵⁷ Article 19, §2, 15°, de l'AR de la loi 28/11/1969 portant exécution de la loi du 27/06/1999.

⁵⁸ Source : Article 31 Loi-programme du 20/07/2006.

condition que ce véhicule soit utilisé à des fins privées). A contrario, les dirigeants d'entreprise soumis au statut social des travailleurs indépendants ne sont pas concernés par cette cotisation de solidarité.

En ce qui concerne l'usage privé du véhicule, il y a depuis le 1^{er} juillet 2005 une présomption légale selon laquelle tout véhicule immatriculé au nom d'une entreprise, et visé par la cotisation (voir paragraphe suivant), est utilisé à des fins privées⁵⁹. Il incombe donc à l'employeur, s'il veut échapper à cette cotisation, de démontrer que :

- Le véhicule est exclusivement utilisé à des fins professionnelles ; ou que
- Le travailleur utilisant le véhicule ne rentre pas dans le champ d'application des travailleurs concernés par la cotisation de solidarité.

Pour ce qui est des véhicules visés par cette cotisation, dans un premier temps, il s'agissait exclusivement des véhicules M1. Toutefois, l'article 2 de la loi-programme du 27 décembre 2004 a étendu le champ d'application de la cotisation aux véhicules de type N1 (*les VUL*).

b) Montant de la cotisation

Initialement (*à dater du 1^{er} janvier 1997*), le montant de la cotisation de solidarité était fixé à hauteur de 33 % de l'ATN diminué d'une éventuelle participation de la part du bénéficiaire de cet avantage.

Depuis le 1^{er} janvier 2005, suite à la loi-programme du 27 décembre 2004 (*article 2*), cette cotisation de solidarité est déterminée non plus sur base de l'ATN mais sur base du taux d'émission de CO₂ du véhicule⁶⁰. C'est d'ailleurs pour cette raison que cette cotisation est plus communément appelée « cotisation CO₂ ». Au contraire du dispositif jusqu'alors en vigueur, l'éventuelle intervention du salarié dans l'avantage n'a aucun effet sur le montant de la cotisation.

Actuellement, cette cotisation consiste en un montant mensuel établi forfaitairement selon une formule de base telle que reprise dans le tableau ci-après et qui dépend, outre du taux d'émission CO₂ du véhicule, du type de carburant. Le montant obtenu est ensuite indexé⁶¹ au

⁵⁹ Article 7 de la loi du 20/07/2005 (MB du 28/07/2005).

⁶⁰ Article 2 de la loi programme du 27 décembre 2004.

⁶¹ Le coefficient d'indexation correspond au quotient de l'indice santé du mois de septembre de l'année précédente sur l'indice santé du mois de septembre de l'année 2004. Ainsi, pour 2013, le coefficient est le résultat de la division de 135,98 par 114,08.

1^{er} janvier de chaque année. En outre, cette cotisation ne peut pas être inférieure à 20,83 € (montant indexé chaque année).

Le tableau ci-dessous reprend le mode de calcul de la cotisation de solidarité applicable à partir du 1^{er} janvier 2013.

Formule 6 : Cotisation de solidarité (2013)

Type de véhicule	Formule de base	Formule indexée (2013)
Essence	$((\text{Taux CO}_2 * 9 \text{ €}) - 768) / 12$	Formule de base * 1,192
Diesel	$((\text{Taux CO}_2 * 9 \text{ €}) - 600) / 12$	Formule de base * 1,192
LPG	$((\text{Taux CO}_2 * 9 \text{ €}) - 990) / 12$	Formule de base * 1,192
Electrique	20,83 € par mois	20,83 € * 1,192 = 24,83 €

Remarque 4

Pour les véhicules dont le taux d'émission de CO₂ n'est pas connu, celui-ci s'élève alors à 182 gr/km pour les moteurs à essence, et à 165 gr/km pour les moteurs diesel.

c) Modalités diverses

La cotisation CO₂ est due trimestriellement dans les mêmes délais et conditions que les cotisations de sécurité sociale pour les travailleurs salariés, et ce même si le véhicule n'est utilisé que pendant une partie du mois ; aucun prorata n'est appliqué. Par ailleurs, au même titre que les cotisations ONSS, la cotisation CO₂ constitue une charge intégralement déductible à l'ISOC.

Dans l'hypothèse où l'employeur n'aurait pas déclaré un ou plusieurs véhicules de société soumis à cette cotisation spéciale, ou ait commis des déclarations fautives afin d'éluder le paiement de la cotisation ou d'une partie de celle-ci, il devra alors s'acquitter d'une indemnité forfaitaire d'un montant égal au double des cotisations ainsi éludées⁶².

d) Recul critique

Si les modifications apportées par l'article 2 de la loi-programme du 27 décembre 2004 concernant la cotisation de solidarité s'inscrit dans la lignée d'une « fiscalité verte » basée sur le taux d'émission de CO₂, certains aspects de cette nouvelle loi sont loin de faire l'unanimité.

⁶² Article 31, 10°, de la loi-programme du 20/07/2006.

Cela fut d'ailleurs dénoncé par Jean Baeten dans un article paru en 2006⁶³. Voici un résumé synthétique des principales critiques relevées dans cet article.

Tout d'abord, il faut savoir que l'objectif de cette loi-programme était purement budgétaire et avec pour but d'améliorer le rendement de la cotisation de solidarité en le faisant passer de 155 à 255,8 millions d'euros⁶⁴. C'est donc dans cette optique que le champ d'application de cette cotisation s'est étendu aux véhicules utilitaires. Or, ceux-ci étant généralement peu utilisés à des fins privées, on peut s'interroger sur le bienfondé de l'adjonction de ce type de véhicules. Par contre, signalons tout de même que cette mesure s'avère fondée dans l'optique de la problématique liée aux « fausses camionnettes » (*voir point I.4.C*).

Par ailleurs, l'article 2 de la loi-programme du 27 décembre 2004 stipulait que, sur proposition du Conseil national du Travail, et par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres, certains types de véhicules de la catégorie N1 pouvaient être exclus du champ d'application de la cotisation. Dans cette optique, le Conseil national du Travail a émis son Avis n° 1507 le 24 mars 2005, dans lequel il avançait ses doutes quant aux objectifs budgétaires visés et jugés irréalisables. Ces doutes se révélèrent fondés car, en effet, l'extension de la cotisation aux véhicules N1 ne permit pas d'atteindre les objectifs budgétaires fixés.

Ce fut donc pour pallier ceci que fut introduite, depuis le 1^{er} juillet 2005, la présomption selon laquelle tout véhicule de type M1 ou N1 est présumé être utilisé à des fins privées. Cette présomption suscite également de nombreuses critiques car elle impose des exigences relativement rigoureuses et contraignantes pour la renverser. Dès lors, il est fort probable que cette cotisation soit perçue sur certains véhicules non concernés par celle-ci. En outre, cette mesure fut accompagnée d'un renforcement des contrôles et aucune suite favorable ne fut donnée à l'avis n° 1507, pourtant initialement demandé par le gouvernement.

⁶³ BAETEN J. (2006), « Cotisation CO₂ sur les véhicules de société : la folie totalitaire poussée à son paroxysme ! », Actualités fiscales, Kluwer, 44, pp. 1-4.

⁶⁴ Exposé des motifs de l'article 2 de la loi-programme du 27 décembre 2004.

Chapitre III : Présentation du nouveau mode de calcul de l'ATN

Depuis le 1^{er} janvier 2012, suite à l'introduction de la loi du 28 décembre 2011⁶⁵, le régime de taxation des voitures de société qui était jusqu'alors d'application a été totalement revu. Cette « réforme » s'inscrivait alors dans le cadre des mesures édictées par le gouvernement Di Rupo et dont l'objectif était de combler le déficit budgétaire. Dans ce contexte, les nouvelles dispositions relatives aux voitures de société avaient pour but de dégager 200 et 205 millions d'Euros recettes supplémentaires en 2012 et 2013⁶⁶.

Outre la prise en compte d'une DNA supplémentaire à hauteur de 17 p.c. du montant de l'ATN (*voir point II.2.A.d*), la nouveauté induite par cette nouvelle réglementation concerne la méthode de calcul pour l'évaluation forfaitaire de l'ATN lié à l'utilisation privée d'une voiture de société. En effet, Contrairement à ce qui était alors d'application auparavant (*voir point II.1*), le nombre de kilomètres effectués à titre privé n'entre plus en considération pour le calcul de cet ATN. Désormais, l'avantage est déterminé sur base, notamment, de la valeur catalogue du véhicule et de son taux d'émission de CO₂.

Voici donc la formule d'application depuis le 1^{er} janvier 2012 et permettant de déterminer l'ATN forfaitaire annuel qui ne peut en aucun cas être inférieur à 1.200 € (1.230 € pour l'exercice d'imposition 2014)⁶⁷.

Formule 7 : ATN voiture de société (depuis le 01/01/2012)

$$\text{ATN annuel} = \text{valeur catalogue} * \text{pourcentage d'émission CO}_2 * 6/7$$

Tout au long de ce chapitre, nous étudierons en détails les deux éléments majeurs constitutifs de cette formule : la valeur catalogue et le pourcentage CO₂. Nous nous pencherons également sur le cas plus particulier de la « *proratisation* » de l'ATN.

⁶⁵ MB du 30/12/2011.

⁶⁶ Exposé des motifs repris dans le projet de loi du 21/12/2011 (Doc. Parl, Chambre, 2011-2012, n° 53-1952/10, p.20).

⁶⁷ Article 36 §2 du CIR 92.

Ce montant minimum fait l'objet d'une indexation annuelle. Ainsi, pour l'exercice d'imposition 2014, le montant minimum de l'ATN est de 1.230 €.

Il se peut tout de même que, lorsque l'ATN fait l'objet d'une « *proratisation* », son montant soit inférieur à ce minimum légal. Nous reviendrons plus en détails sur ce sujet au point III.3.

III.1 La valeur catalogue

Comme nous l'avons stipulé en introduction de ce chapitre, la prise en compte de la valeur catalogue dans la détermination de l'ATN constitue sans doute, par rapport aux anciens régimes, le plus grand « bouleversement ». Il s'agit également de l'élément ayant sans doute fait le plus l'objet de questions et de critiques.

Voilà pourquoi, à travers ce point, nous étudierons en détails cette valeur catalogue. Pour ce faire, dans un premier temps, nous définirons cette notion. Ensuite, nous apporterons des éclaircissements sur chaque élément important entrant en considération dans la détermination de celle-ci. En outre, lorsque cela s'avèrera nécessaire, certains points feront l'objet d'illustrations à travers divers exemples pratiques. Pour terminer, sur base des différents éléments que nous aurons relevé dans l'étude de ce point, nous apporterons un recul critique sur cette notion de valeur catalogue.

III.1.A. Définition

a) Définition initiale

Initialement, conformément à l'article 39 § 2 de la loi du 28 décembre 2011, il fallait entendre par valeur catalogue : « *la valeur facturée, options et TVA comprises, sans tenir compte des réductions, diminutions, rabais ou ristournes* ». Cette définition s'appliquait autant aux voitures neuves, qu'aux voitures d'occasion et en leasing. Par conséquent, et en tenant compte du fait que la valeur facturée correspond au prix payé pour le véhicule, cette définition s'avérait particulièrement avantageuse pour les voitures d'occasion. En effet, le prix d'un véhicule acheté en occasion est fort logiquement inférieur à celui d'un véhicule acheté à l'état neuf. L'avantage en faveur du véhicule d'occasion est alors évident : une valeur catalogue réduite permet de diminuer le montant de l'ATN. Illustrons ceci à travers l'exemple repris à la page suivante.

Exemple 6

Une société a acheté une voiture neuve il y a trois ans pour 50.000 €.

⇒ C'est donc cette somme de 50.000 € qui constituera la valeur catalogue à prendre en considération pour le calcul de l'ATN.

Une autre société achète cette même voiture mais sur le marché de l'occasion pour une valeur de 20.000 € correspondant à la valeur comptable du véhicule.

⇒ Ici, la valeur catalogue sera donc de 20.000 €, ce qui diminuera considérablement le montant de l'ATN.

Dès lors, des « stratégies » furent envisagées afin de tirer profit de cette définition et ainsi « contourner » la réglementation via des voitures, soit disant d'occasion. Par exemple, prenons le cas de deux sociétés faisant partie du même groupe. L'une aurait pu acheter un véhicule à l'état neuf et la refacturer à un prix nettement inférieur peu de temps après à l'autre société qui l'aurait mise à disposition d'un de ses dirigeants. C'est donc ce dernier prix qui aurait servi de base au calcul de l'ATN.

b) *Adaptation de la définition*

Ce fut donc afin d'éviter ce type de montages que le gouvernement reformula la définition de valeur catalogue dans sa loi-programme du 29 mars 2012⁶⁸. Nous pouvons d'ailleurs retrouver cette motivation dans l'exposé des motifs du projet de cette loi⁶⁹. Désormais, conformément à cette loi, cette valeur correspond au « *prix catalogue du véhicule à l'état neuf lors d'une vente à un particulier, options et TVA réellement payées comprises, sans tenir compte des réductions, diminutions, rabais ou ristournes* »⁷⁰. Par rapport à la définition initiale, on constate donc les deux changements suivants :

- La valeur facturée est remplacée par le prix catalogue à l'état neuf lors d'une vente à un particulier ;
- La notion de TVA est remplacée par la TVA réellement payée.

Par ailleurs, cette loi a également introduit le principe de dépréciation de la valeur catalogue en fonction de l'âge du véhicule. Cet « âge » correspond en fait à la période écoulée à partir de la date de la première immatriculation du véhicule⁷¹. Endéans les douze premiers mois, la valeur catalogue est à reprendre à concurrence de 100 p.c. Ensuite, cette valeur catalogue est,

⁶⁸ MB du 06/04/2012 – 3^{ème} édition.

⁶⁹ Doc. Parl, Chambre, 2011-2012, n° 53-2081/016, p.9.

⁷⁰ Article 143, 1° de la loi-programme du 29/03/2012.

⁷¹ Article 143, 2° de la loi-programme du 29/03/2012.

diminuée de 6 p.c. pour chaque période de 12 mois suivante, et ce jusqu'à ce qu'elle atteigne 70 p.c. Cette dépréciation fera l'objet d'une illustration à travers l'exemple 9 (p. 38).

Voici, sous ce tableau, les pourcentages à appliquer en fonction de « l'âge » du véhicule :

Tableau 6 : Dépréciation de la valeur catalogue en fonction de l'âge du véhicule⁷²

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

Ces deux aspects de cette loi-programme (redéfinition de la valeur catalogue et prise en compte de l'âge du véhicule) sont d'application pour l'exercice d'imposition 2013, soit à partir du 1^{er} janvier 2012. Par contre, en ce qui concerne le précompte professionnel, ces mesures ne sont d'application qu'aux ATN accordés à partir du 1^{er} mai 2012.

III.1.B. Modalités pratiques

La nouvelle méthode de calcul forfaitaire de l'ATN constituant en quelque sorte une « rupture » par rapport aux précédentes, celle-ci suscite de nombreuses questions. En réponse à ces questions, le fisc a publié les « FAQ⁷³ – avantage de toute nature voiture de société ». Ce document ne modifie en rien la loi actuellement en vigueur mais apporte des éclaircissements et précisions quant à certains aspects relatifs à ce nouveau calcul.

Voici donc les éléments principaux repris sous cette FAQ et concernant la valeur catalogue.

a) Concernant la valeur catalogue en général

Les prix catalogues pouvant varier au cours du temps, celui à prendre en considération dépend du fait que le prix soit garanti ou non par le concessionnaire au moment de la commande du véhicule. Lorsque celui-ci est garanti, il faut tenir compte du prix d'application au moment de

⁷² Ibidem

⁷³ Frequently asked questions ; questions fréquemment posées.

la commande. Par contre, lorsque ce n'est pas le cas, il faut tenir compte du prix d'application au moment de la facturation⁷⁴.

Lorsque la voiture est achetée à l'étranger, il faut tenir compte du prix catalogue de ce véhicule tel qu'il est appliqué en Belgique. Toutefois, si ce véhicule n'est pas commercialisé en Belgique, il faut alors tenir compte du prix catalogue applicable à l'étranger⁷⁵.

b) Concernant la TVA

Comme énoncé dans la définition de la valeur catalogue, est intégrée à celle-ci la TVA réellement payée. Il s'agit donc du montant de la TVA tel qu'il est appliqué lors de la vente du véhicule et non pas de celui qui, *in fine*, est effectivement payé par la société. Par conséquent, la TVA déductible n'entre nullement en considération.

Cette notion de TVA réellement payée implique de prêter tout particulièrement attention lorsque des remises, sous quelque forme que ce soit, sont accordées. Illustrons cela au travers des deux exemples suivants :

Exemple 7⁷⁶

Une société achète un véhicule dont le prix catalogue est de 25.000 € HTVA et pour lequel une réduction de 2.000 € est accordée.

- ⇒ La TVA réellement payée est de **4.830 €** (*21 p.c. sur le prix catalogue diminué de la réduction*) et non de 5.250 € (*21 pc sur le prix catalogue de 25.000 €*)
- ⇒ La valeur catalogue pour le calcul de l'ATN est donc de **29.830 €** (*prix catalogue hors remises + TVA réellement payée*)

Exemple 8⁷⁷

Une société achète un véhicule pour un montant de 25.000 € HTVA. Un package d'options d'une valeur de 2.000 € lui est offert gratuitement dans le cadre d'une action spéciale.

- ⇒ La TVA réellement payée est ici de **5.250 €** (*21 p.c. sur le prix catalogue de 25.000 €*)
- ⇒ La valeur catalogue pour le calcul de l'ATN est de 32.250 € (*prix catalogue hors remise de 27.000 € + TVA réellement payée*)

⁷⁴ FAQ (version adaptée) - n°29.

⁷⁵ FAQ (version adaptée) - n°22.

⁷⁶ Adaptation de l'exemple repris sous les FAQ - n°24.

⁷⁷ Adaptation de l'exemple repris sous les FAQ- n°26.

c) Concernant la prise en compte de l'âge du véhicule

Pour ce qui est de la période écoulée depuis la première immatriculation, on n'entend pas forcément par là la première immatriculation auprès de la DIV. En effet, si celle-ci a été effectuée à l'étranger, il peut alors être tenu compte de cette immatriculation dans la détermination de « l'âge » du véhicule⁷⁸. En outre, malgré cette dépréciation de la valeur catalogue lors du calcul de l'ATN, rappelons que celui-ci ne peut jamais être inférieur au montant minimum (1.230 € pour l'exercice d'imposition 2014).

Exemple 9⁷⁹

Considérons un véhicule dont la première immatriculation a eu lieu le 15/05/2012. Voici les données relatives à ce véhicule :

- Valeur catalogue TVA et options comprises : 25.000 €
- Moteur : Diesel
- Taux d'émission de CO₂ : 120 g/km

⇒ Le pourcentage CO₂ est de 8% ($5,5\% + ((120-95)*0.001)$)⁸⁰

⇒ Pour le calcul de la période écoulée depuis la première immatriculation, il faut commencer à compter à partir du 01/05/2012. En effet, la première immatriculation a eu lieu le 15/05/2012 et un mois commencé compte pour un mois entier. Le tableau suivant reprend le pourcentage de la valeur catalogue à prendre en considération ainsi que les périodes et les nombre de jours concernés.

Période écoulée depuis la 1 ^{ère} immatriculation (01/05/2012)	Période correspondante	Nombre de jours en 2013	Pourcentage de la valeur catalogue
0 - 12 mois	01/05/2012 - 30/04/2013	120 jours	100%
13 - 24 mois	01/05/2013 - 30/04/2014	245 jours	94%
...

⇒ En 2012, l'ATN est de :

- Du 01/01 au 30/04/2013 : $25.000 \text{ €} * 100 \% * 120/365 * 8\% * 6/7 = 563,60 \text{ €}$
- Du 01/05 au 31/12/2013 : $25.000 \text{ €} * 94 \% * 245/365 * 8\% * 6/7 = 1.150,68 \text{ €}$

→ ATN 2013 = 1.714,28 €

d) Concernant les réductions

Si l'on s'en tient à la définition de la valeur catalogue, on serait amené à considérer que les réductions, diminutions, rabais ou ristournes n'influencent en rien celle-ci. Toutefois, dans la pratique, la mise en œuvre de ce principe n'est pas aussi évidente. Il faut en effet effectuer une

⁷⁸ FAQ (version adaptée) - n°20.

⁷⁹ Adaptation de l'exemple repris sous les FAQ (version adaptée) – n°21.

⁸⁰ Voir Formule 8.

distinction selon que la réduction intervient dans le cadre d'un « avantage client » ou dans le cadre d'une « action spéciale »⁸¹.

Dans le premier cas, il faut entendre par « avantage client », une diminution (temporaire) de prix effectuée par le constructeur ou l'importateur et qui est reprise dans les campagnes publicitaires. Si tel est le cas, cette réduction (temporaire) peut être déduite de la valeur catalogue si elle remplit les deux conditions suivantes :

- Être reprise par le constructeur ou importateur comme nouveau prix catalogue dans ses listes de prix ;
- Être également d'application lors de la vente à un particulier.

Dans le second cas, il faut entendre par « action spéciale », toute réduction de prix non assimilée à un « avantage client » et ne remplissant pas les deux conditions énoncées ci-avant. Ce genre d'« action spéciale » peut par exemple intervenir lorsqu'un concessionnaire applique une réduction mais que celle-ci n'est pas établie par le constructeur ou importateur. Dans ce cas-là, ce type de réductions ne peut alors pas être porté en diminution de la valeur catalogue.

En ce qui concerne les réductions appliquées sur des options, par le biais par exemple d'un package d'options offert gratuitement, il convient également d'examiner si ces réductions sont accordées dans le cadre d'un « avantage client » ou d'une « action spéciale ». Les mêmes règles que celles décrites ci-avant sont alors d'application.

e) Concernant les options

Pour ce qui est des options, celles-ci doivent être incluses dans le prix catalogue.

Lorsque les options font partie d'un package d'options et que celui-ci est également disponible sur le marché des particuliers, alors le prix des options à prendre en considération pour la valeur catalogue est le prix du package tel qu'il est proposé sur ce marché. Par contre, lorsque ce package n'est pas disponible sur ce marché, il faut alors, pour la détermination de la valeur catalogue, tenir compte du prix de chaque option contenue dans le package et qui est d'application sur le marché des particuliers⁸².

Toujours concernant ces packages d'options, il s'agit de ceux constitués, et dont le prix est officiellement fixé, par les constructeurs ou importateurs. Par conséquent, le package proposé

⁸¹ Cette question est abordée dans les FAQ (version adaptée) n° 25 et 28.

⁸² FAQ – avantage de toute nature voiture de société – version adaptée, n° 27.

par un concessionnaire local, et dont le prix serait inférieur à la somme des prix des options qui le composent, serait assimilé à une réduction commerciale. Dès lors, il faudrait tenir compte de la somme du prix des options prises individuellement⁸³. Cette situation renvoie en effet à une réduction entrant dans le cadre d'une « action spéciale ».

III.1.C. Recul critique

Comme nous avons pu en avoir un aperçu à travers le point III.1 de ce chapitre, la détermination de la valeur catalogue ne s'avère, dans la pratique, pas si évidente que cela.

En effet, les règles y afférentes sont nombreuses, voir mêmes complexes dans certains cas. De plus, au départ, la définition seule qui était faite de la valeur catalogue ne suffisait pas à appréhender au mieux cette notion. Dès lors, cela suscita bon nombre d'interrogations et de demandes d'éclaircissements de la part notamment de professionnels comptables ou de secrétariats sociaux. Il fallut attendre le 13 avril 2012 dans un premier temps, et le 1^{er} octobre 2012 dans un second temps, pour que soient publiées les réponses aux « FAQ ». De nombreuses critiques liées aux « incertitudes » relatives à la détermination de la valeur catalogue furent donc émises. Cette situation fût par ailleurs renforcée par l'introduction de la nouvelle définition.

Si la publication de ces FAQ permet effectivement de clarifier, dans une certaine mesure, la notion de valeur catalogue et de lever certaines incertitudes à ce sujet, il n'en demeure pas moins qu'il subsistait, jusqu'il y a peu, dans la mise en application de ce principe, une problématique essentielle : où trouver ce prix catalogue ?

La problématique de cette question est à considérer à deux niveaux : les véhicules neufs et les véhicules d'occasion.

Pour ce qui est des véhicules achetés à l'état neuf, et qui constituent la toute grande majorité du parc des voitures de société⁸⁴, de manière générale, la valeur catalogue est mentionnée sur la facture. Néanmoins, cela ne constitue nullement une obligation dans le chef des vendeurs. Si toutefois celle-ci est indiquée, encore faut-il avoir cette facture à disposition.

⁸³ FAQ – avantage de toute nature voiture de société – version adaptée, n° 27.

⁸⁴ Doc parlementaire 53 2081/016, p. 56.

Concernant les véhicules d'occasion, la problématique est d'autant plus marquée du fait que la facture dont disposerait le propriétaire final du véhicule ne correspond pas à la facture initiale où serait éventuellement mentionnée cette valeur catalogue.

Bien conscient de cela, le fisc avait donc prévu de mettre à disposition une base de données permettant de retrouver la valeur catalogue liée à un véhicule bien précis. Dans les faits, le gouvernement tarda à obtenir l'accès aux bases de données du secteur automobile. Ce n'est qu'à partir du 29 novembre 2012, suite à un accord avec Federauto, que le SPF Finances dispose d'une telle base de données. Grâce à cet outil, le SPF Finances a développé, sur son site web, un formulaire de demande permettant d'identifier précisément le véhicule concerné, et donc sa valeur catalogue exacte, afin de, *in fine*, déterminer le montant de l'ATN de manière précise⁸⁵.

III.2 Le pourcentage CO₂⁸⁶

III.2.A. Mécanisme

Tout comme cela était le cas dans la précédente méthode de calcul de l'ATN, le taux d'émission de CO₂ du véhicule constitue un critère qui entre également en compte dans ce calcul. Toutefois, cet élément n'est pas exploité de la même manière. En effet, sous le précédent régime, il servait, en quelque sorte, à associer un coût par kilomètre au nombre de grammes de CO₂ émis. Désormais, l'émission de CO₂ est convertie en un pourcentage.

Ce pourcentage CO₂ est fixé en fonction d'un pourcentage CO₂ de base associé à une émission CO₂ de référence. Lorsque l'émission du véhicule dépasse l'émission de référence, alors tout gramme d'émission supplémentaire engendrera une augmentation de 0,1 p.c. du pourcentage CO₂ de base. Inversement, lorsque l'émission est inférieure à l'émission de référence, le pourcentage de base est alors réduit de 0,1 p.c. par gramme de CO₂. Notons que les pourcentages CO₂ minimums et maximums doivent respectivement être de 4 et de 18 p.c.

Le pourcentage CO₂ de base est fixé à 5,5 p.c. Pour ce qui est des taux d'émission de référence, qui varient en fonction du type de carburant, il est stipulé que ceux-ci seront établis chaque année par arrêté royal. Ces taux sont déterminés sur base des émissions CO₂

⁸⁵ Pour information, ce formulaire est disponible à l'annexe 4.

⁸⁶ Article 39 § 2 de la loi-programme du 28/12/2011.

moyennes de l'année précédente et celles de l'année de référence (2011)⁸⁷. Pour l'année 2013, ces taux sont de 95 g/km⁸⁸ pour les véhicules diesel, et de 116 g/km⁸⁹ pour les véhicules alimentés à l'essence, au LPG ou au gaz naturel. Pour ce qui est des véhicules électriques, leur pourcentage CO₂ correspond au pourcentage minimum d'application, à savoir 4 p.c.

En ce qui concerne le taux d'émission à prendre en considération, il s'agit de celui indiqué sur le certificat d'immatriculation du véhicule. Lorsqu'aucune information relative à ce sujet n'est disponible, il convient alors d'appliquer un taux déterminé. Celui-ci est de 195 g/km pour les véhicules alimentés au diesel, et de 205 g/km pour ceux alimentés à l'essence, au LPG ou au gaz naturel.

Le tableau ci-après reprend les formules à appliquer pour déterminer les pourcentages CO₂ dans le cadre du calcul des ATN liés aux voitures de société pour l'année 2013 :

Formule 8 : Pourcentage CO₂ (2013)

Type de carburant	Pourcentage CO ₂ (avec min. de 4% et max de 18%)
Essence / LPG / Gaz naturel	5,5% + ((émission CO ₂ véhicule - 116)*0,001)
Diesel	5,5% + ((émission CO ₂ véhicule - 95)*0,001)
Electricité	4%

III.2.B. Recul critique

Comme nous l'avons expliqué au point précédent, il est convenu que le taux d'émission CO₂ de référence soit revu chaque année en fonction notamment de l'émission CO₂ moyenne de l'année précédente. Ce taux moyen est calculé sur base de l'émission des voitures nouvellement immatriculés l'année en question.

Dès lors, d'un point de vue pratique, la détermination de ce taux moyen d'émission, et du taux de référence donc, s'avère quelque peu « fastidieuse ».

⁸⁷ En 2013, les taux de référence ont été calculés de la manière suivante :

Taux de référence 2012 * (émission CO₂ moyenne de l'année précédente / émission CO₂ moyenne de 2011).

En 2011, le taux CO₂ moyen était de 127,3 g/km. L'arrondissement s'effectue à l'unité supérieure ou inférieure selon que le chiffre des dixièmes atteint ou non 5.

⁸⁸ 95 g/km * (127,9 g/km / 127,3 g/km) = 95,44 g/km. Avec l'arrondissement, on obtient alors 95 g/km.

⁸⁹ 115 g/km * (127,9g/km / 127,3 g/km) = 115,54 g/km. Avec l'arrondissement, on obtient alors 116 g/km.

D'ailleurs, le fait que ce taux CO₂ de référence fasse l'objet de modifications chaque année suscite un certain nombre de critiques. A titre d'exemple, Bernard Clerfayt⁹⁰ s'est indigné de cette mesure dans les discussions de l'exposé des motifs du projet de loi du 21 décembre 2011⁹¹. Il s'inquiète en effet du délai nécessaire à la détermination de ce taux de référence dans la mesure où cela requiert un travail gigantesque.

Sur ce point, force est de constater qu'on ne peut pas lui donner tort. Ainsi, pour l'année de revenus 2013, il aura fallu attendre jusque début avril pour que soient publiés les nouveaux taux de référence dans l'article 1^{er} de l'arrêté royal du 03 avril 2013⁹². Jusqu'alors, les ATN étaient donc calculés sur base des taux d'émission CO₂ références applicables pour l'année de revenus 2012. Cette situation est donc particulièrement contraignante étant donné que ces ATN doivent être recalculés conformément aux nouveaux taux de 2013⁹³. Cette situation risque d'ailleurs de se représenter chaque année du fait que les données relatives aux émissions moyennes de CO₂ ne sont disponibles qu'au courant du mois de février de l'année suivant celle sur laquelle cette moyenne est établie.

III.2.C. Effets de l'augmentation du taux CO₂ de référence

L' A.R du 03 avril 2013 n'a en fait eu d'impact que sur l'émission référence des véhicules alimentés à l'essence, au LPG ou au gaz naturel, celle-ci passant de 115 à 116 g/km. Celle des véhicules diesel était en effet également de 95 g/km en 2012.

Mécaniquement, ce nouveau taux de 116 g/km, revu à la hausse de 1gr/km par rapport à celui de 2012, a donc un effet sur le pourcentage CO₂ qui diminue de 0,1 p.c. Cet impact est positif, du moins dans le chef des contribuables, car cela permet alors de diminuer le montant de l'ATN. L'exemple ci-après nous permettra de mieux comprendre cet effet.

⁹⁰ Secrétaire d'État à la modernisation du SPF Finances, à la Fiscalité environnementale et à la Lutte contre la fraude fiscale.

⁹¹ Doc. Parl, Chambre, 2011-2012, doc n° 53-1952/10, p. 29.

⁹² MB du 08/04/2013.

⁹³ Signalons tout de même qu'en ce qui concerne le précompte professionnel, les nouveaux taux de 2013 sont d'application à compter du 1^{er} avril 2013.

Exemple 10⁹⁴

Considérons un véhicule dont les données sont les suivantes :

- Valeur catalogue (TVA et options comprises) : 25.000 €
 - Moteur : essence
 - Taux d'émission de CO₂ : 150 g/km
- ⇒ En 2012, le pourcentage CO₂ est de : $5,5\% + ((150 \text{ g/km} - 115 \text{ g/km}) * 0.001) = 9\%$
- L'ATN est de : $25.000 \text{ €} * 9\% * (6/7) = 1928,57 \text{ €}$
- ⇒ En 2013, le pourcentage CO₂ est de : $5,5\% + ((150 \text{ g/km} - 116 \text{ g/km}) * 0.001) = 8,9\%$
- L'ATN est de : $25.000 \text{ €} * 8,9\% * (6/7) = 1907,14 \text{ €}$
- L'ATN diminue de 21,43 €

III.3 « Proratisation » de l'ATN

Le montant de l'ATN imposable porte sur une année complète. Dès lors, lorsqu'une voiture de société n'a pas été mise à disposition pendant toute la période imposable, l'ATN doit alors être réduit « prorata temporis ». De ce fait, il est donc probable que cet ATN soit inférieur au minimum légal de 1.230 € fixé pour l'année de revenus 2013. Néanmoins, cet ATN minimum doit tout de même être pris en considération. En effet, le montant qui servira de base au calcul de l'ATN « proratisé » doit être de minimum 1.230 €.

Illustrons cela à travers l'exemple suivant :

Exemple 11⁹⁵

Un employé est engagé le 01/12/2013 et une voiture de société est incluse dans son package salarial. Voici les données de ce véhicule :

- Valeur catalogue (TVA réellement payée et options comprises) : 20.000 €
 - Taux d'émission CO₂ : 100 gr/km et diesel comme carburant
- ⇒ L'ATN annuel est de : $20.000 \text{ €} * (5,5\% + ((100 \text{ g/km} - 95 \text{ g/km}) * 0,001)) * (6/7) = 1.029 \text{ €}$
- Cet ATN étant inférieur à l'ATN minimum imposable, le montant de l'ATN annuel à prendre en considération est de **1.230 €**
- ⇒ Pour le mois de décembre 2013, l'ATN sera donc de : $1.230 \text{ €} * 31/365 = 104,47 \text{ €}$ et non de 87,39 € ($1.029 \text{ €} * 31/365$)

⁹⁴ L'objectif de cet exemple étant uniquement de montrer l'impact du nouveau taux d'émission CO₂ de référence, nous n'y introduisons pas la dépréciation de la valeur catalogue en fonction de l'âge du véhicule. Pour que l'exemple soit correct, il suffirait de fixer comme hypothèse que pour l'année 2012 le véhicule ait été acheté le 01/01/2012, et que pour l'année 2013, l'acquisition date du 01/01/2013.

⁹⁵ Adaptation des exemples repris sous les FAQ (version adaptée) – n°4.

Chapitre IV : Cas pratique : Effets de la nouvelle réglementation et comparaison entre une voiture de société et une rémunération « ordinaire »

A travers les chapitres précédents, nous avons brossé l'ensemble des aspects fiscaux et fondements théoriques relatifs aux voitures de société, ainsi que l'évolution de ceux-ci.

Outre l'apport d'un angle plus « pratique » à ces différents éléments, l'étude de ce dernier chapitre aura quant à lui pour finalité de répondre au second objectif posé dans le cadre de ce mémoire. Pour ce faire, ce chapitre sera articulé autour de l'analyse de quatre modèles de société et se décomposera en trois parties.

Dans un premier temps, nous fixerons le cadre dans lequel cette analyse s'inscrira. Ensuite, nous analyserons l'ensemble des impacts induits par l'implémentation des nouvelles règles fiscales en matière de voitures de société. Enfin, sous le troisième point, nous comparerons, sous de nombreux aspects, la voiture de société par rapport à une rémunération « ordinaire ». Cela nous permettra de dégager l'attrait fiscal lié aux voitures de société.

IV.1 Cadre de l'analyse

Dans le cadre de cette analyse, les quatre véhicules sur lesquels nous nous pencherons sont les suivants : Volkswagen (VW) Polo, Volkswagen Golf, Audi A4 et Porsche Cayenne. Sur base de leurs caractéristiques, ces véhicules peuvent respectivement être classés dans les segments suivants⁹⁶ : « voitures citadines », « voitures compactes », « voitures familiales » et « SUV⁹⁷ haut de gamme ». Nous avons délibérément choisi ces quatre véhicules pour les trois raisons suivantes :

- Ces véhicules sont disponibles à des gammes de prix (élément de base du calcul de l'ATN) différentes ;

⁹⁶ Bien qu'il n'existe pas de segmentation officielle, celle reprise ici est celle qui est d'usage en Europe. Cette catégorisation est établie en fonction de la taille et/ou de l'usage du véhicule.

⁹⁷ Sport Utility Vehicles.

- Les gammes de prix associées au trois premiers véhicules sont représentatives de la plupart des voitures de société⁹⁸ ;
- Les trois premiers véhicules cités faisaient partie du top 20 des voitures de société les plus prisées⁹⁹ (en 2012).

En outre, bien qu'allant généralement de pair avec le segment de voitures, nous avons choisi d'associer à chacun de ces trois véhicules un modèle dont le taux d'émission de CO₂ est différent. Ainsi, pour la Polo et la Golf, nous avons opté pour un modèle peu consommateur (version « *Bluemotion* »). Pour l'A4 et la Cayenne, sont respectivement associés un modèle « moyennement »¹⁰⁰, et « fortement » consommateurs en CO₂.

Le tableau ci-après reprend l'ensemble des données relatives aux quatre voitures choisis et qui nous permettront de déterminer le montant de leur ATN.

Tableau 7 : Données relatives au quatre voitures analysées

	Volkswagen Polo	Volkswagen Golf	Audi A4	Porsche Cayenne
Prix catalogue	18.882,34 €	22.044,14 €	33.160,00 €	69.938,00 €
Type de carburant	Diesel	Diesel	Diesel	Diesel
Émission Co₂	89 g/km	99 g/km	117 g/km	189 g/km
Puissance	75 CV	90 CV	136 CV	245 CV

Remarque 5

Les prix catalogues ici-repris sont ceux établis par l'application « car configurator » présente sur le site web des constructeurs. Sont compris dans ces prix, certaines options « d'usage » (par exemple, une peinture métallisée et une installation radio) et en adéquation avec le « standing » du véhicule (par exemple un ordinateur de bord pour l'Audi A4). Pour information, le détail du prix catalogue de la VW Golf est disponible à l'annexe 6.

⁹⁸ VAN APELDOORN R. (2012), « Les voitures de société en 7 questions », *Trends-Tendances*, Roularta Media Group, 37^e année, n°23, juin, p. 42.

⁹⁹ Source : Chiffres communiqués par la Febiac sur base d'une enquête réalisée par SD Worx auprès de 341 entreprises belges. Dans ce top 20, on retrouve essentiellement des voitures du segment compact et familial. Seules 3 voitures du segment citadin sont présentes dans ce classement. Ce classement est repris à l'annexe 6.

¹⁰⁰ Ces notions sont évidemment subjectives.

IV.2 Impacts de la nouvelle réglementation

Les différents aspects liés au nouveau mode de calcul de l'ATN ayant été décrits en détails à travers le chapitre précédent, nous sommes à présent en mesure d'analyser les différentes conséquences induites par la mise en place de cette nouvelle réglementation.

Ainsi, sous cette section, nous appréhenderons ces impacts sous les quatre angles suivants :

- Premièrement, au niveau du montant de l'ATN ;
- Ensuite, au niveau de l'IPP ;
- Troisièmement, au niveau des coûts supportés par l'employeur ;
- Enfin, au niveau des recettes fiscales.

Afin d'analyser ces différents impacts, pour chacun de ces points, nous confronterons l'ancienne (*année 2011*) et l'actuelle (*année 2013*) réglementation en vigueur en tenant compte de l'ensemble des évolutions survenues depuis lors.

IV.2.A. Impact au niveau du montant de l'ATN

Grâce aux données dont nous disposons dans le Tableau 7, nous sommes en mesure de calculer les ATN relatifs aux quatre véhicules faisant l'objet de ce cas pratique. Les voici repris sous le tableau et graphique ci-après.

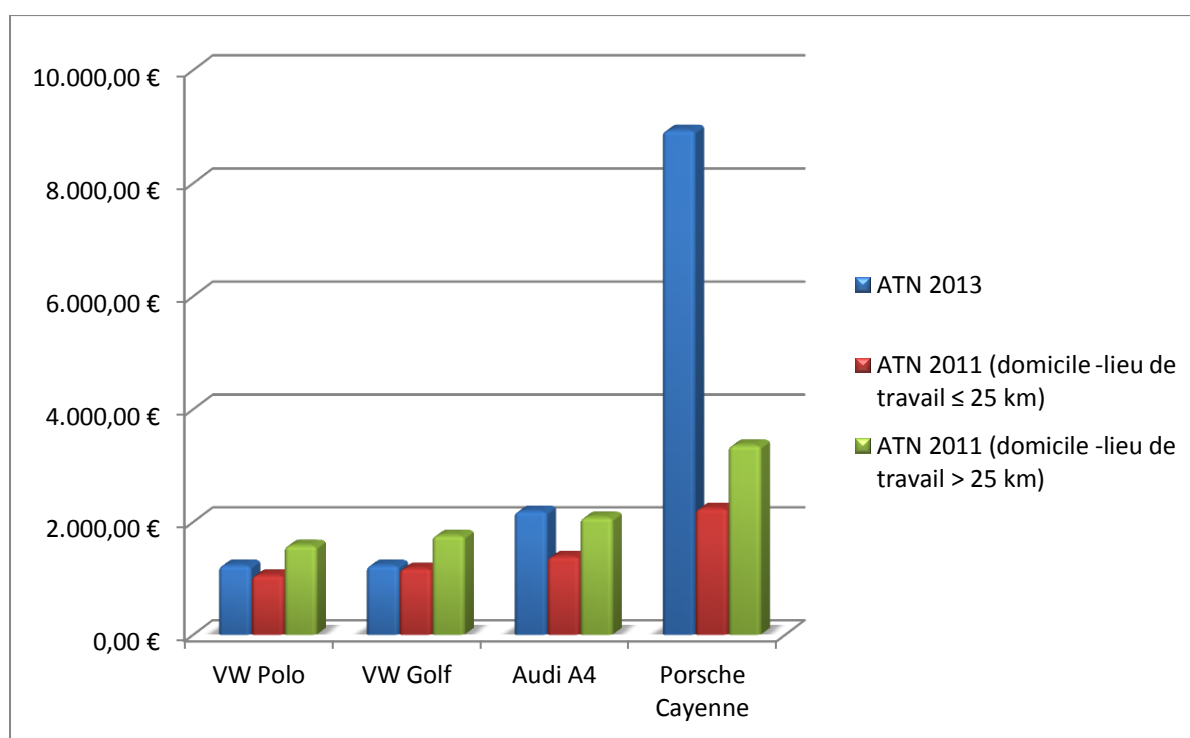
Remarque 6

- *Pour ne pas alourdir les calculs avec la problématique de la dépréciation de la valeur catalogue, nous supposons que, pour l'année 2013, les véhicules ont été immatriculés le 01/01/2013 et mis à disposition à ce jour. Dans la même optique, le détail des calculs est repris à l'annexe 7.*
- *Pour 2011, nous avons deux ATN car il fallait alors tenir compte du nombre de kilomètres effectués à titre privé (voir point II.1.B).*

Tableau 8 : Comparaison du montant des ATN (2013 par rapport à 2011)

	VW Polo	VW Golf	Audi A4	Porsche Cayenne
Calcul ATN 2013 (voir Formule 7)	793,06 €	1.114,80 €	2.188,56 €	8.932,08 €
ATN 2013 (minimum 1.230 €)	1.230,00 €	1.230,00 €	2.188,56 €	8.932,08 €
ATN 2011 (voir Formule 2)				
Domicile – lieu de travail ≤ 25 km	1.054,65 €	1.173,15 €	1.386,45 €	2.239,65 €
Domicile – lieu de travail > 25 km	1.581,98 €	1.759,73 €	2.079,68 €	3.359,48 €
Variation (%)				
Domicile – lieu de travail ≤ 25 km	+ 16,63 %	+ 4,85 %	+ 57,85 %	+ 298,82 %
Domicile – lieu de travail > 25 km	- 22,25 %	- 30,10 %	+ 5,24 %	+ 165,88 %

Graphique 1 : Evolution du montant des ATN (2013 par rapport à 2011)



A l'analyse des tableau et graphique précédent, nous pouvons constater que, en comparaison avec la précédente méthode de calcul de l'ATN en vigueur, les nouvelles mesures fiscales ont un effet sur le montant de l'ATN. La nature de cet impact (*diminution ou augmentation de l'ATN*), ainsi que son ampleur (*proportion dans laquelle l'ATN augmente ou diminue*), diffèrent néanmoins selon le type de véhicule et la distance entre le domicile et le lieu de travail dont il a été tenu compte en 2011.

Voilà, sur base de nos observations, les conclusions que nous pourrions tirer suite à l'analyse de ces quatre voitures :

- Les nouvelles mesures fiscales ont un effet négatif¹⁰¹ mais limité pour les voitures de type VW Polo et Golf, peu consommateurs en terme de CO₂ et dont la valeur catalogue est comprise dans une fourchette de prix « raisonnable ». Par contre, il y a un réel avantage pour l'employé qui habite à plus de 25 km de son lieu de travail. En outre, pour la VW Polo, la prise en compte d'un ATN minimum de 1.230 € est « pénalisant » le. En effet, s'il n'avait pas été tenu compte de ce montant minimum, l'effet des nouvelles mesures fiscales aurait été positif: l'ATN aurait diminué et ce, dans une proportion assez considérable par rapport à 2011.
- Les véhicules très couteux et fortement consommateurs de CO₂ (*style Porsche Cayenne*) sont extrêmement pénalisés par les nouvelles mesures.
- Pour les véhicules « intermédiaires » (*style Audi A4*), l'impact des nouvelles mesures fiscales est important. Il est toutefois nettement limité pour l'employé habitant à plus de 25 km de son lieu de travail.

Évidemment, il est impossible de généraliser les conclusions tirées suite à l'analyse de quatre véhicules. En effet, à chacun d'entre eux ont été associés une valeur catalogue et un taux d'émission CO₂ spécifique. Voilà pourquoi, afin de voir s'il est possible d'établir ne fut-ce qu'une tendance, nous procéderons à travers le point suivant à une analyse alternative. Pour ce faire, nous choisirons d'autres véhicules appartenant aux mêmes segments, ou reprendrons les mêmes véhicules mais avec des valeurs catalogues et/ou taux d'émission CO₂ différents.

➤ *Analyse alternative*

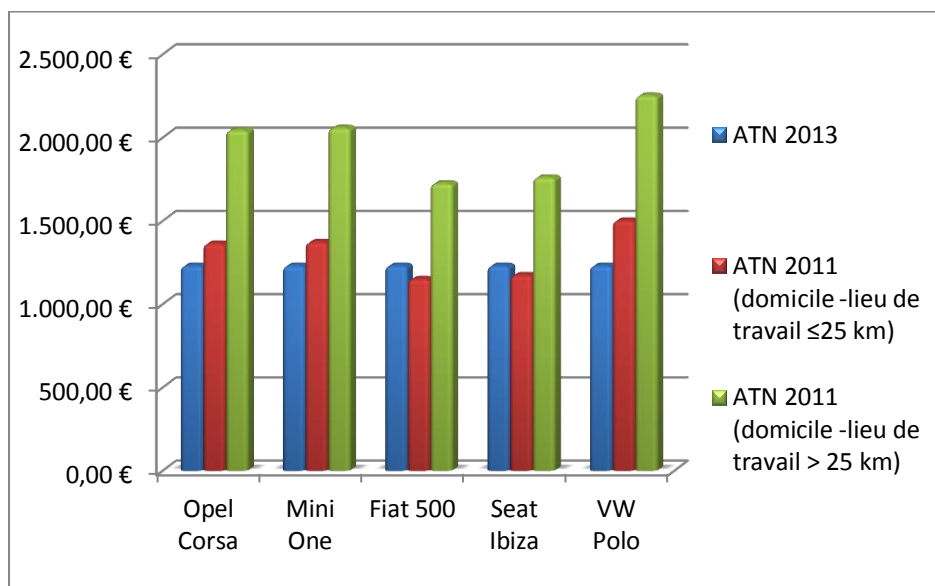
Pour effectuer cette seconde analyse, nous avons repris cinq modèles de voitures appartenant aux mêmes segments ou à des segments « comparables »¹⁰², en termes de gamme de prix, aux quatre précédents. Par ailleurs, nous avons adopté la même démarche que celle suivie dans le cadre de l'analyse initiale. Dès lors, les remarques 6 et 7 auparavant énoncées sont également valables sous ce point.

¹⁰¹ En employant ce terme, nous nous plaçons dans la situation du bénéficiaire de la voiture de société qui est taxé sur l'ATN, et pour qui l'augmentation (diminution) de celui-ci est donc désavantageuse (avantageuse).

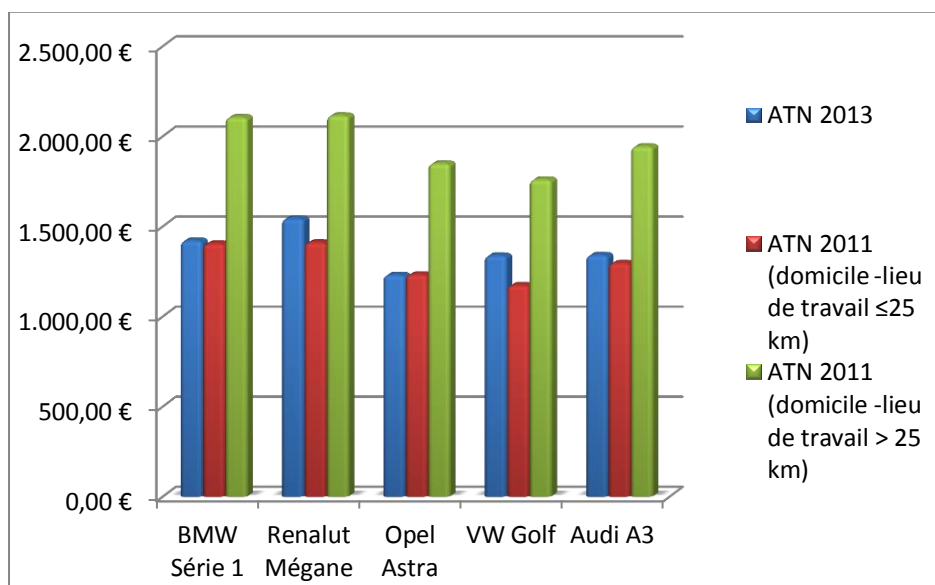
¹⁰² Ainsi, seront assimilés aux véhicules segmentés comme « familiales », les « monospaces ». Pour ce qui est des « SUV haut de gamme », les « berlines de luxe » seront apparentées à ce segment.

Les caractéristiques ainsi que le montant des ATN des véhicules faisant l'objet de cette seconde analyse sont disponibles à l'annexe 8.

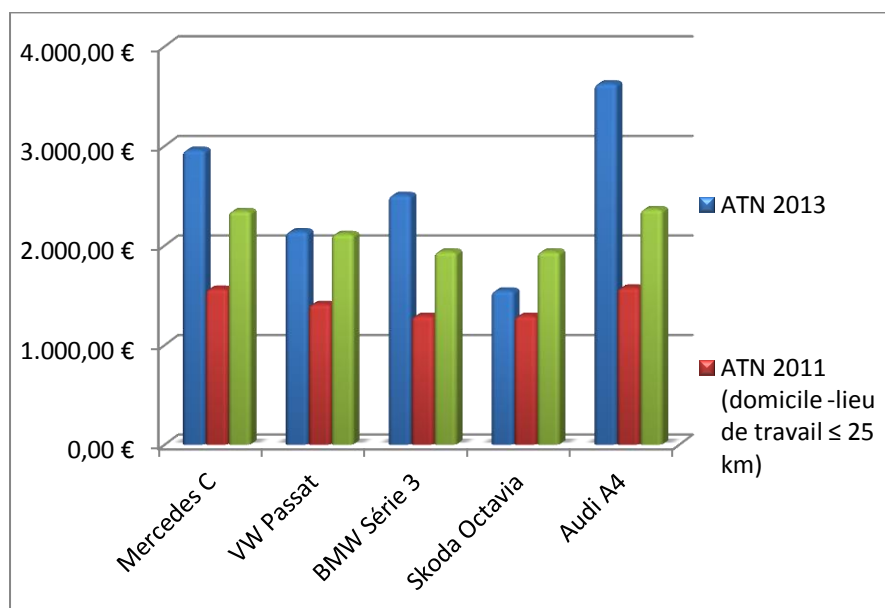
Graphique 2 : Voitures citadines



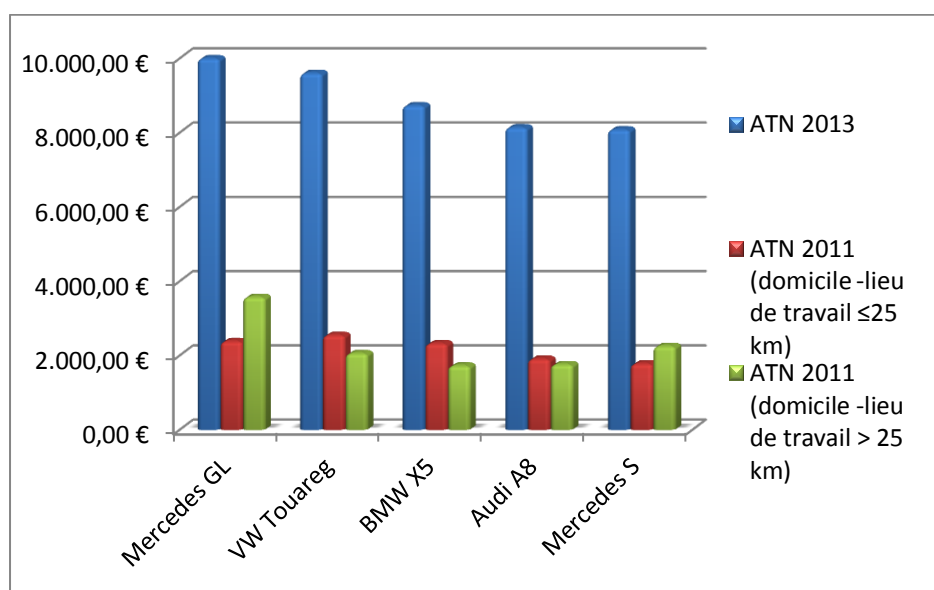
Graphique 3 : Voitures compactes



Graphique 4 : Voitures familiales et monospaces



Graphique 5 : SUV haut de gamme et berlines de luxe



Sur base de cette seconde analyse, illustrée par les quatre graphiques précédents, les conclusions que nous avons émises au point précédent semblent se confirmer, même s'il convient d'y apporter certaines nuances et précisions.

Tout d'abord, nous pouvons remarquer que le montant des ATN augmente en fonction du segment de véhicules. En outre, la fourchette dans laquelle sont compris ces ATN est également de plus en plus large en fonction du segment. Cela n'est pas illogique dans la mesure où la valeur catalogue est de plus en plus élevée selon le segment. De même, la gamme de prix des véhicules est également de moins en moins « serrée ».

Ensuite, nous avons pu, dans une certaine mesure, remarquer une certaine concordance et tendance dans chacun des segments analysés. En effet, bien que dépendant essentiellement de deux éléments (*distance entre le domicile et le lieu de travail dont il a été tenu compte en 2011, et combinaison entre la valeur catalogue et le taux d'émission CO₂*), il semble qu'un lien puisse être établi entre, d'une part la nature et l'ampleur de l'impact du nouveau mode de calcul de l'ATN, et d'autre part le segment de voitures.

Voici donc les tendances que nous avons dégagées, par segment de voitures, quant à l'effet des nouvelles mesures fiscales sur le montant de l'ATN :

- Voitures « citadines » : Le montant de l'ATN en 2013 n'est jamais supérieur au minimum légal de 1.230 €. En comparaison avec 2011, il augmente ou diminue en fonction de la combinaison dont il a été tenu compte entre la valeur catalogue et le taux d'émission CO₂. Pour ce qui est de l'ampleur de cette variation, bien que dépendant également de ces deux facteurs, elle est relativement réduite. Par contre, pour les travailleurs dont il a été tenu compte d'une distance entre le domicile et le lieu de travail supérieure à 25 kms en 2011, les nouvelles mesures sont particulièrement avantageuses car l'ATN diminue alors de manière assez considérable.
- Voitures « compactes » : Les mêmes commentaires que ceux énoncés pour le précédent segment sont également d'application, à une nuance près : l'ATN en 2013 est généralement « légèrement » supérieur à 1.230 €.
- Voitures « familiales » : Les nouvelles mesures sont défavorables à ces voitures : le nouvel ATN augmente de manière assez importante.
- Voitures « haut de gamme » : L'impact est d'ampleur : le nouvel ATN « explose ».

IV.2.B. Coûts pour les bénéficiaires des voitures de société

A présent que nous connaissons l'impact des nouvelles mesures fiscales sur le montant de l'ATN, intéressons-nous aux conséquences fiscales, à l'IPP, pour les bénéficiaires de ces voitures de société. De la sorte, nous pourrions répondre à la question suivante : « *Quelle charge ou économie d'impôt supplémentaire a entraîné le nouveau mode de calcul de l'ATN ?* ».

Pour ce faire, nous nous baserons sur l'ensemble des voitures que nous avons analysé dans le cadre du point précédent. Par ailleurs, nous poserons comme hypothèse que le taux d'imposition auquel sera soumis l'ATN relatif aux voitures de société est de 50 p.c. (*hors centimes additionnels*), soit le taux d'imposition marginal¹⁰³.

Remarque 7 :

Il convient d'émettre des réserves quant aux résultats obtenus sous cette section. Ces réserves sont liées au taux d'imposition de 50 p.c. que nous avons fixé, et qui correspond au taux d'imposition marginal. En fait, pour que les présents résultats soient plus conformes à la réalité, il aurait fallu se baser sur le taux d'imposition moyen. Or, ce taux est difficilement déterminable car il dépend de plusieurs variables (revenus imposables, situation familiale, etc.). En outre, un taux moyen d'imposition différent aurait dû être déterminé pour les années 2011 et 2013 (par exemple à cause de l'indexation des tranches de revenus et des quotités exemptées), ce qui aurait rendu la comparaison moins « pertinente ».

Sur base des résultats obtenus, et repris sous forme de tableau à la page suivante, nous pouvons remarquer que, pour les catégories de voitures suivantes, les nouvelles mesures fiscales se concrétisent par :

- Voitures « citadines » et « compactes » : Légère¹⁰⁴ augmentation ou diminution d'impôts. L'économie d'impôts est plus marquée pour les bénéficiaires qui habitent à plus de 25 km de leur lieu de travail ;
- Voitures « familiales » : Charge d'impôt supplémentaire assez importante¹⁰⁵ ;
- Voitures « haut de gamme » : Charge d'impôt supplémentaire très conséquente.

Évidemment, la variation des charges ou économies d'impôts supplémentaires étant fonction de la variation du montant de l'ATN, il n'est guère étonnant que les tendances dégagées au point précédent se reflètent ici.

¹⁰³ Le taux d'imposition marginal est le taux d'imposition appliqué sur la tranche de revenus la plus élevée. Pour l'exercice d'imposition 201, cette tranche s'applique dès 37.330,01 €.

¹⁰⁴ Ces notions sont évidemment subjectives.

¹⁰⁵ Dans ce segment, la Skoda Octavia déroge à cette tendance. Cela est dû au fait que cette voiture est disponible à un prix, comparativement aux autres véhicules repris sous ce segment, relativement moins élevé.

Tableau 9¹⁰⁶ : Comparaison de la taxation à l'IPP de l'ATN (2013 par rapport à 2011)

		Situation en 2011		Situation en 2013	Différence annuelle d'impôt	
		Impôt / an <i>D - LT ≤ 25 km</i>	Impôt / an <i>D - LT > 25 km</i>	Impôt / an	D - LT <i>≤ 25 km</i>	D - LT <i>> 25 km</i>
Citadines	VW Polo	527,33 €	790,99 €	615,00 €	87,68 €	-175,99 €
	Opel Corsa	681,38 €	1.022,06 €	615,00 €	-66,38 €	-407,06 €
	Mini One	685,80 €	1.028,70 €	615,00 €	-70,80 €	-413,70 €
	Fiat 500	574,73 €	862,09 €	615,00 €	40,28 €	-247,09 €
	Seat Ibiza	586,58 €	879,87 €	615,00 €	28,43 €	-264,87 €
	VW Polo	750,60 €	1.125,90 €	615,00 €	-135,60 €	-510,90 €
Compactes	VW Golf	586,58 €	879,86 €	615,00 €	28,43 €	-264,86 €
	BMW Série 1	702,00 €	1.053,00 €	710,31 €	8,31 €	-342,69 €
	Renault Mégane	705,08 €	1.057,61 €	771,77 €	66,70 €	-285,84 €
	Opel Astra	616,20 €	924,30 €	615,00 €	-1,20 €	-309,30 €
	VW Golf	586,58 €	879,86 €	668,94 €	82,36 €	-210,93 €
	Audi A3	648,00 €	972,00 €	670,07 €	22,07 €	-301,93 €
Familiales et monospaces	Audi A4	693,23 €	1.039,84 €	1.094,28 €	401,06 €	54,44 €
	Mercedes C	782,10 €	1.173,15 €	1.479,52 €	697,42 €	306,37 €
	VW Passat	705,08 €	1.057,61 €	1.069,82 €	364,74 €	12,20 €
	BMW Série 3	645,83 €	968,74 €	1.252,65 €	606,82 €	283,91 €
	Skoda Octavia	645,83 €	968,74 €	773,14 €	127,32 €	-195,59 €
	Audi A4	788,03 €	1.182,04 €	1.813,10 €	1.025,08 €	631,06 €
SUV et berlines de luxe	Porsche Cayenne	1.119,83 €	1.679,74 €	4.466,04 €	3.346,22 €	2.786,30 €
	Mercedes GL	1.190,93 €	1.786,39 €	5.119,18 €	3.928,25 €	3.332,79 €
	VW Touareg	1.274,40 €	1.028,70 €	4.801,54 €	3.527,14 €	3.772,84 €
	BMW X5	1.161,30 €	862,09 €	4.365,77 €	3.204,47 €	3.503,68 €
	Audi A8	953,93 €	879,87 €	4.069,23 €	3.115,31 €	3.189,37 €
	Mercedes S	888,75 €	1.125,90 €	4.041,56 €	3.152,81 €	2.915,66 €

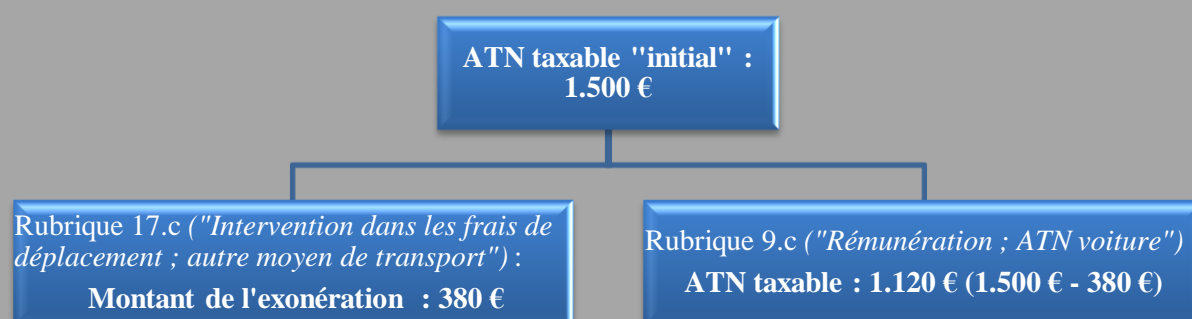
¹⁰⁶ Une analyse similaire a été réalisée sur d'autres voitures dans le cadre de l'exposé des motifs de la loi du 28/12/2012 (voir Doc. Parlementaire n° 53 1952/010, p. 47). Les résultats concordent généralement avec ceux ici obtenus. Notons tout de même que dans cette analyse, il a été tenu compte d'un taux d'imposition de 45 %. En outre, les voitures n'ont pas été classées par segments mais par gamme de prix. Les valeurs catalogues mentionnées dans cette analyse sont à la baisse par rapport à notre analyse, car il s'agit de prix de base, sans l'ajout d'options. Cette analyse est reprise à l'annexe 9.

Remarque 8

Conformément à l'article 38 du CIR 92¹⁰⁷, lorsque l'employeur accorde une indemnité en remboursement des frais de déplacement du domicile au lieu de travail, celle-ci est alors fiscalement exonérée à concurrence d'un montant maximum de 250 € (380 € pour l'exercice d'imposition 2014¹⁰⁸). Cette exonération est uniquement réservée aux travailleurs (et pas aux dirigeants d'entreprise donc) qui optent pour l'application du forfait légal visé à l'article 51 du CIR 92.

Dès lors, l'ATN couvrant l'usage privé de la voiture de société et cet usage incluant les trajets entre le domicile et le lieu de travail, pour les bénéficiaires remplissant les deux conditions susmentionnées, l'ATN est alors exonéré à concurrence de 380 €¹⁰⁹.

Concrètement, si on envisage par exemple un ATN évalué forfaitairement à 1.700 € et dans lequel l'employé intervient à concurrence de 200 €, voici comment l'ATN sera ventilé sur la fiche de rémunération :



Par conséquent, pour les employés ne revendiquant pas la déduction des frais professionnels réels, l'impôt frappant l'ATN sera moindre. De plus, en comparaison avec les résultats obtenus au Tableau 9, la variation des charges (ou économies) d'impôts supplémentaires est atténuée (ou renforcée) suite à l'indexation du montant de la partie de l'ATN exonérée¹¹⁰.

En voici l'illustration à travers le tableau repris à la page suivante :

¹⁰⁷ §1er, alinéa 1^{er}, 9^o, c).

¹⁰⁸ Voir l' « Avis relatif à l'indexation automatique en matière d'impôts sur les revenus – Exercice d'imposition 2014 » (MB 22/01/2013), p.4.

¹⁰⁹ FAQ (version adaptée) – n° 36.

¹¹⁰ Pour l'exercice d'imposition 2012 (revenus 2011), l'indemnité exonérée était de 350 €. Celle-ci étant de 380 € pour l'exercice 2014, et en supposant un taux d'imposition de 50 %, l'impact des nouvelles mesures fiscales sera atténué (ou renforcé) à concurrence de 15 €.

Tableau 10 : Comparaison de la taxation à l'IPP de l'ATN avec prise en compte de l'exonération de l'indemnité pour les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail(2013 par rapport à 2011)

		Situation en 2011		Situation en 2013	Différence annuelle d'impôt	
		Impôt / an <i>D - LT ≤ 25 km</i>	Impôt / an <i>D - LT > 25 km</i>	Impôt / an	D - LT <i>≤ 25 km</i>	D - LT <i>> 25 km</i>
Citadines	VW Polo	352,33 €	615,99 €	425,00 €	72,68 €	-190,99 €
	Opel Corsa	506,38 €	847,06 €	425,00 €	-81,38 €	-422,06 €
	Mini One	510,80 €	853,70 €	425,00 €	-85,80 €	-428,70 €
	Fiat 500	399,73 €	687,09 €	425,00 €	25,28 €	-262,09 €
	Seat Ibiza	411,58 €	704,87 €	425,00 €	13,43 €	-279,87 €
	VW Polo	575,60 €	950,90 €	425,00 €	-150,60 €	-525,90 €
Compactes	VW Golf	411,58 €	704,86 €	425,00 €	13,43 €	-279,86 €
	BMW Série 1	527,00 €	878,00 €	520,31 €	-6,69 €	-357,69 €
	Renault Mégane	530,08 €	882,61 €	581,77 €	51,70 €	-300,84 €
	Opel Astra	441,20 €	749,30 €	425,00 €	-16,20 €	-324,30 €
	VW Golf	411,58 €	704,86 €	478,94 €	67,36 €	-225,93 €
	Audi A3	473,00 €	797,00 €	480,07 €	7,07 €	-316,93 €
Familiales et monospaces	Audi A4	518,23 €	864,84 €	904,28 €	386,06 €	39,44 €
	Mercedes C	607,10 €	998,15 €	1.289,52 €	682,42 €	291,37 €
	VW Passat	530,08 €	882,61 €	879,82 €	349,74 €	-2,80 €
	BMW Série 3	470,83 €	793,74 €	1.062,65 €	591,82 €	268,91 €
	Skoda Octavia	470,83 €	793,74 €	583,14 €	112,32 €	-210,59 €
	Audi A4	613,03 €	1.007,04 €	1.623,10 €	1.010,08 €	616,06 €
SUV et berlines de luxe	Porsche Cayenne	944,83 €	1.504,74 €	4.276,04 €	3.331,22 €	2.771,30 €
	Mercedes GL	1.015,93 €	1.611,39 €	4.929,18 €	3.913,25 €	3.317,79 €
	VW Touareg	1.099,40 €	853,70 €	4.611,54 €	3.512,14 €	3.757,84 €
	BMW X5	986,30 €	687,09 €	4.175,77 €	3.189,47 €	3.488,68 €
	Audi A8	778,93 €	704,87 €	3.879,23 €	3.100,31 €	3.174,37 €
	Mercedes S	713,75 €	950,90 €	3.851,56 €	3.137,81 €	2.900,66 €

IV.2.C. Coûts pour l'employeur

Afin d'évaluer le coût supporté par l'employeur lors de la mise à disposition de voitures de société, il convient, tout d'abord, d'évaluer l'ensemble des frais qui y sont liés. Ensuite, dans un second temps, il s'agit, conformément au tableau 4, de déterminer l'économie d'impôts qui sera réalisée suite à la déductibilité fiscale de ces frais. Enfin, la DNA supplémentaire à hauteur de 17 p.c. de l'ATN constituera également un coût pour l'employeur.

Comme nous avons pu nous en apercevoir à travers le tableau 4, les frais liés aux voitures de société sont multiples. En outre, les frais engagés par l'employeur dépendent de la politique de la société en la matière (*mode d'acquisition du véhicule, conditions du contrat du leasing, prise en charge de certains frais par le bénéficiaire de la voiture, etc.*). Pour l'ensemble de ces raisons, et dans un souci de facilité, nous nous baserons, pour la détermination des frais de voitures, sur le loyer mensuel proposé par une compagnie de leasing.

Sous le tableau ci-après, nous retrouvons le détail nous permettant de déterminer le coût supporté par l'employeur et inhérent à la mise à la disposition des quatre véhicules faisant l'objet de ce cas pratique. En outre, nous supposons qu'une carte de carburant est mise à disposition par l'employeur¹¹¹.

¹¹¹ Concernant la carte carburant, celle-ci constitue un ATN lorsqu'elle est accordée sans la mise à disposition de voiture de société et est utilisée à des fins personnelles. Cet ATN est alors évalué pour sa valeur réelle, à concurrence de l'usage privé qu'il en est fait. Par contre, lorsque cette carte est octroyée en sus d'une voiture de société, cette carte ne constitue pas un ATN distinct de l'ATN pour la voiture de société. Dans ce cas-là, il n'y a donc qu'un ATN taxable pour l'employé, à savoir celui évalué forfaitairement pour les voitures de société. Pour de plus amples informations à ce sujet, nous vous renvoyons aux FAQ (version adaptée)- n° 11, 49 et 50.

Tableau 11 : Coût total d'une voiture de société pour l'employeur (2013)

Modèle	VW Polo	VW Golf	Audi A4 ¹¹²	Porsche Cayenne
Pourcentage de déductibilité (*) (voir Tableau 3)	90 %	90 %	75 %	60 %
+ Loyer mensuel (HTVA)	406,91 €	449,07 €	533,86 €	1.544,61 €
+ TVA non déductible sur le loyer ¹¹³ (50 %)	40,42 €	44,72 €	50,76 €	159,33 €
+ Carburant (HTVA)	67,43 €	75,37 €	94,35 €	142,80 €
+ TVA non déductible sur le carburant (50 %)	7,08 €	7,91 €	9,91 €	15,00 €
+ Taxe CO ₂ (voir formule 6)	24,83 €	28,91 €	45,00 €	109,37 €
= Frais de voiture (mensuels)	546,67 €	605,98 €	733,88 €	1.971,11 €
Frais de voiture (base annuelle)	6.560,04 €	7.271,76 €	8.806,56 €	23.653,32 €
Frais déductibles	5.621,36 €	6.250,97 €	6.192,76 €	11.830,07 €
+ Loyer mensuel et TVA non déductible	4.831,16 €	5.332,93 €	5.261,58 €	12.268,37 €
+ Carburant et TVA non déductible	670,59 €	749,52 €	938,34 €	1.420,20 €
+ Taxe CO ₂	297,96 €	346,87 €	539,98 €	1.312,39 €
- ATN sur le carburant	92,25 €	92,25 €	164,14 €	669,91 €
- ATN sur les autres frais	86,10 €	86,10 €	383,00 €	2.500,98 €
- Économie d'impôts (taux ISOC 33,99 %) (**)	1.910,70 €	2.124,71 €	2.104,92 €	4.021,04 €
Impôts sur la DNA de 17 %	71,07 €	71,07 €	126,46 €	516,12 €
DNA 17 %	209,10 €	209,10 €	372,06 €	1.518,45 €
Coût total employeur¹¹⁴	4.720,41 €	5.218,08 €	6.828,08 €	20.148,35 €

Remarque 9 :

Les montants de ces loyers sont ceux proposés par la compagnie de leasing « DirectLease ». Ceux-ci tiennent compte du modèle de la voiture, ainsi que des équipements optionnels, et sont donc conformes aux valeurs catalogues de chacune des voitures. Signalons également que ces loyers sont établis sur base d'une location pour une durée de cinq ans, et les frais de carburant sont fixés sur base d'un kilométrage annuel de 20.000 kms. A titre informatif, pour la VW Polo, une copie détaillée de l'offre, ainsi que des services qui y sont inclus, est disponible à l'annexe 10.

Pour la déductibilité de la TVA, nous supposons que l'utilisation professionnelle réelle est de 50 %.

(*) Pour rappel, la déductibilité des frais de voiture est fonction du taux d'émission de CO₂. Par contre, les frais de carburant (ainsi que la TVA non déductible sur le carburant) sont déductibles à concurrence de 75 %. (voir tableau 4).

(**) Pour le taux d'imposition à l'ISOC, nous tenons compte ici du taux « normal » de 33,99 % (contribution complémentaire de crise incluse), et non d'un taux réduit.

¹¹² Pour l'Audi A4, le modèle n'étant pas disponible sur le site de DirectLease, nous nous sommes basés sur le simulateur de « Volkswagen D'Ieteren Finance ».

¹¹³ Pour le montant de la TVA, nous avons repris la TVA mentionnée dans le détail de l'offre fournie par AutoLease. Celle-ci diffère du montant du loyer HTVA, sans doute parce que certains éléments constitutifs de ce loyer ne sont pas soumis à la TVA.

¹¹⁴ Frais de voiture (base annuelle) – économie d'impôts + impôts sur la DNA de 17 %.

Comparaison par rapport à 2011

Pour comparer l'évolution, par rapport à l'année 2011, du coût pour l'employeur des voitures de société, il est intéressant de se pencher sur les impacts induits par les changements apportés aux réglementations des différentes matières fiscales qui concernent ces voitures de société.

➤ *Concernant la DNA supplémentaire de 17 p.c.*

Pour l'employeur, l'effet majeur induit par le nouveau mode de taxation des voitures de société concerne la prise en compte d'une DNA supplémentaire à hauteur de 17 p.c. de l'ATN. Celle-ci est soumise à l'ISOC et vient donc augmenter le coût total supporté par l'employeur à concurrence de cet impôt supplémentaire. Toutefois, l'impact demeure limité, à moins que le montant de l'ATN soit important. En effet, en considérant un taux d'imposition de 33,99 p.c., le coût augmente alors à concurrence de 5,78 p.c.¹¹⁵ du montant de l'ATN.

➤ *Concernant le montant de l'ATN*

Le montant de l'ATN venant en déduction des frais fiscalement déductibles, une augmentation (*diminution*) de celui-ci entraînera une diminution (*augmentation*) de ces frais déductibles. L'économie d'impôt, de par la déductibilité des frais, sera alors moindre (*meilleure*). Concrètement, une augmentation (*diminution*) de l'ATN se concrétise par une augmentation (*diminution*) des coûts pour l'employeur à concurrence de la variation du montant de l'ATN multiplié par le taux d'imposition à l'ISOC.

➤ *Concernant la TVA*

Depuis le 1^{er} janvier 2013, suite à l'application de la nouvelle réglementation sur les biens d'investissements à usage mixte (*voir.II.2.B, p. 24*), l'employeur n'est plus redevable de TVA sur l'ATN. Il s'agit donc là d'un coût en moins. Signalons qu'ici aussi, cet effet sur le coût total est relativement limité. En effet, cette TVA est évaluée à 7,87 p.c. de l'ATN et une partie de celle-ci est déductible fiscalement.

Par ailleurs, toujours suite à cette nouvelle réglementation, la TVA est déductible à concurrence de l'usage professionnel. Il est donc fort probable que celui soit inférieur à 50

¹¹⁵ 17 % * 33,99 %.

p.c. Le cas échéant, l'augmentation de la TVA non déductible aura donc également une incidence sur le coût total supporté par l'employeur

➤ *Concernant la cotisation CO₂*

Pour être complet, signalons que le coefficient d'indexation permettant de déterminer la cotisation CO₂ a tendance à augmenter au fil des années. Cela constitue donc un coût supplémentaire pour l'employeur. Toutefois, ici aussi l'impact est limité du fait que, de 2011 à 2013, cette cotisation CO₂ a augmenté de 5,51 p.c.¹¹⁶

➤ *Synthèse*

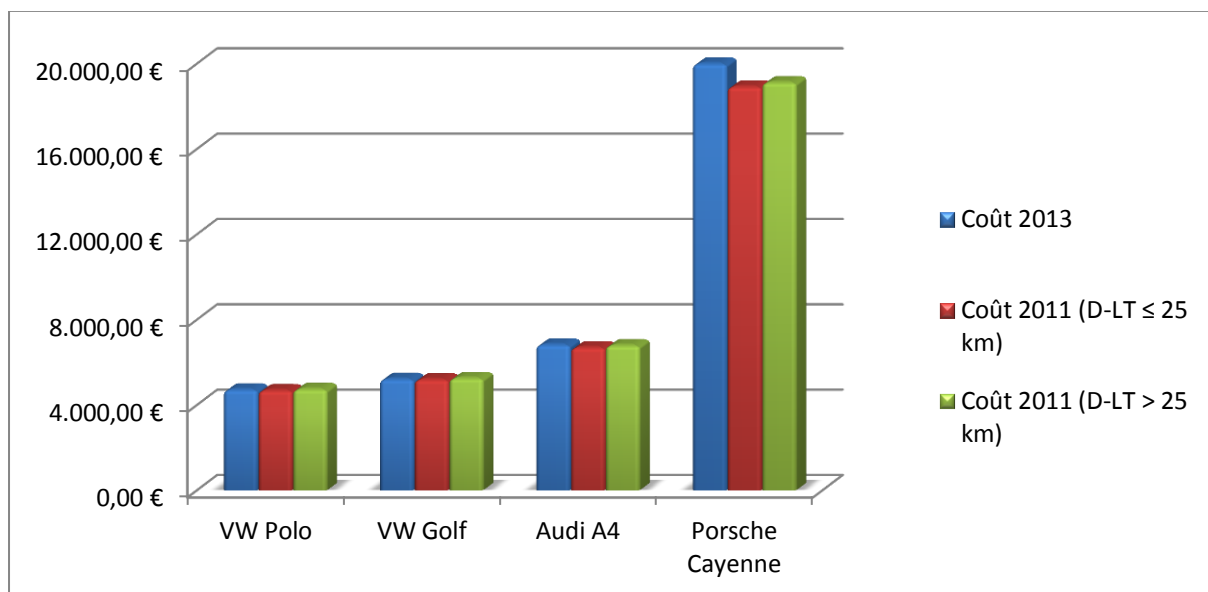
Comme nous avons pu le voir à travers les quatre points précédents, différents éléments entrant en considération pour la détermination du coût total supporté par l'employeur ont un impact sur ce coût. Ces éléments, ainsi que leur impact, sont repris dans le tableau ci-dessous. A la suite de ce tableau, seront comparés, sous forme de graphique, l'évolution des coûts, par rapport à 2011, de chacun des quatre véhicules analysés.

Tableau 12 : Synthèse des éléments fiscaux entrant en considération dans le coût supporté par l'employeur et incidence de leur variation dans ce coût

	Évolution par rapport à 2011	Impact au niveau des frais de voiture	Impact au niveau des frais déductibles	Impact au niveau du coût total
Montant de l'ATN	Augmentation Diminution	/ /	Diminution Augmentation	Augmentation Diminution
Cotisation CO ₂	Augmentation	Augmentation	Augmentation	Augmentation
DNA de 17 %	Augmentation <i>(d'application depuis le 01/01/2012)</i>	/	/	Augmentation
TVA due sur l'ATN	Diminution <i>(plus d'application depuis le 01/01/2013)</i>	Diminution	Diminution	Diminution
Déductibilité de la TVA	Diminution possible	Augmentation <i>(via la TVA non déductible)</i>	Augmentation	Augmentation

¹¹⁶ Le coefficient d'indexation est passé de 1,1298 à 1,192, soit une augmentation de 5,51 %.

Graphique 6 : Comparaison du coût d'une une voiture de société pour l'employeur (2013 par rapport à 2011)¹¹⁷



Comme ce graphique 6 l'illustre, nous pouvons constater que les coûts inhérents à ces voitures de société, du moins en ce qui concerne les trois premiers modèles, sont sensiblement similaires. Seuls les coûts inhérents à la Porsche Cayenne évoluent de manière plus importante, même si cette augmentation demeure relativement assez légère¹¹⁸. Pour ce véhicule, cette augmentation plus marquée est essentiellement due à l'« explosion » de l'ATN. Dès lors, la DNA supplémentaire de 17 p.c. de l'ATN est plus importante, et l'économie d'impôts suite à la déduction de l'ATN est également beaucoup moindre.

IV.2.D. Impact au niveau des recettes fiscales

Les voitures de société constituent une source de recettes fiscales pour l'État. Pour évaluer ces recettes, il convient d'additionner l'ensemble des charges fiscales supportées par l'employeur et le bénéficiaire lors de la mise à disposition de voitures de société.

L'ensemble de ces charges, qui ont déjà été déterminées dans le cadre des précédentes analyses (*voir tableaux 9 et 11*), seront reprises sous forme de tableau sous le premier point de cette section. Sous ce point, nous effectuerons également une comparaison entre les recettes fiscales globales de 2013 et celles de 2011 afin de voir l'incidence des nouvelles mesures

¹¹⁷ Pour le détail des coûts relatifs à l'année 2011, nous vous renvoyons à l'annexe 11.

¹¹⁸ Variation du coût total de 6,49 ou de 5,35 p.c. selon que la distance dont il a été tenu compte en 2011 entre le domicile et le lieu de travail soit inférieure ou supérieure à 25 kms.

fiscales sur ces recettes. A ce titre, rappelons que, comme cela a été spécifié en introduction du chapitre III, l'objectif de ces mesures était de dégager des recettes supplémentaires.

Ensuite, sous le second point de cette section, nous nous pencherons plus particulièrement sur les recettes effectuées auprès des bénéficiaires d'une part, et auprès des employeurs d'autre part.

a) Recettes fiscales globales

Tableau 13 : Recettes fiscales globales en 2013¹¹⁹.

	VW Polo	VW Golf	Audi A4	Porsche Cayenne
Employeur	1.136,85 €	1.275,21 €	1.910,96 €	5.783,61 €
<i>TVA non déductible</i>	570,00 €	631,56 €	728,04 €	2.091,96 €
<i>Cotisation CO₂</i>	297,96 €	346,87 €	539,98 €	1.312,39 €
<i>ISOC (sur les DNA)¹²⁰</i>	197,81 €	225,71 €	516,48 €	1.863,14 €
<i>ISOC sur DNA 17 %</i>	71,07 €	71,07 €	126,46 €	516,12 €
Employé : IPP sur l'ATN	615,00 €	615,00 €	1.094,28 €	4.466,04 €
Total	1.751,85 €	1.890,21 €	3.005,24 €	10.249,65 €
Variation par rapport à 2011 (D – LT ≤ 25 km)	4,77%	1,03%	14,00%	39,89%
Variation par rapport à 2011 (D – LT > 25 km)	-10,28%	-13,42%	0,74%	30,54%

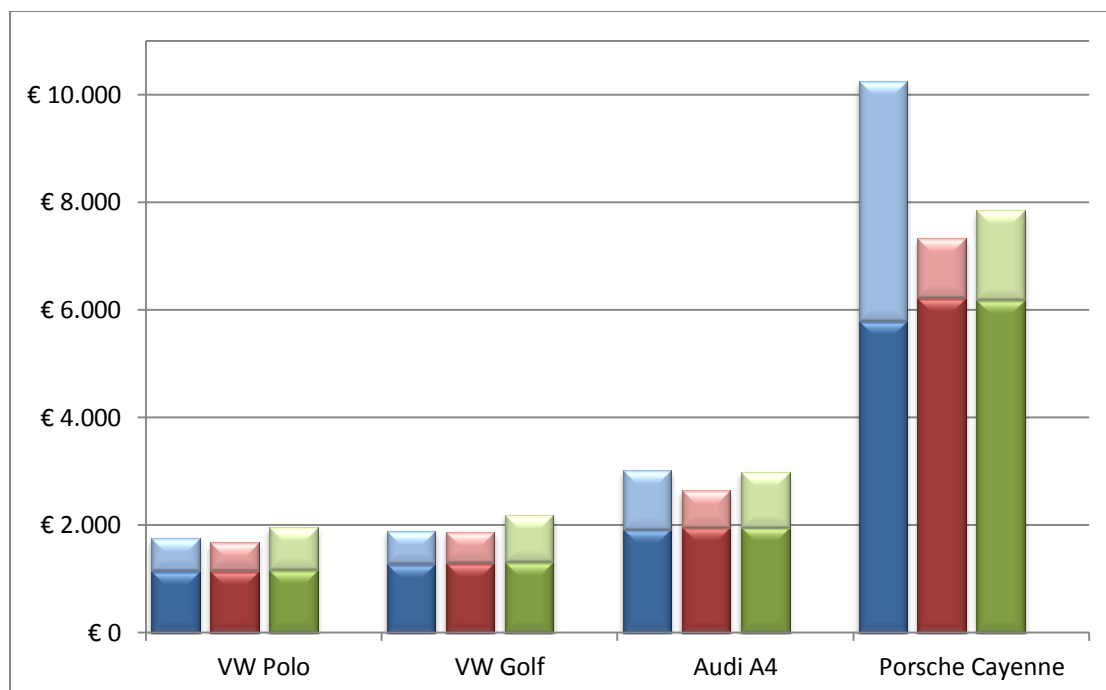
¹¹⁹ Nous ne tenons pas ici compte d'autres taxes telles que la taxe de mise en circulation, la taxe de circulation, la redevance radio, etc.

¹²⁰ Dans le point relatif aux coûts supportés par l'employeur, nous avons considéré l'économie d'impôts réalisée par celui-ci grâce à la déductibilité des frais. Or, ici, il faut adapter la démarche inverse, et s'intéresser aux charges d'impôts supportées par l'employeur suite aux rejets des DNA. Si le montant de celles-ci n'est pas explicitement repris dans le Tableau 11, il est obtenu en appliquant le raisonnement inverse. Ainsi, à l'inverse des frais déductibles, pour obtenir les DNA, on se base sur le pourcentage de rejet, et non sur le pourcentage de déductibilité.

Tableau 14 : Recettes fiscales globales en 2011

	VW Polo	VW Golf	Audi A4	Porsche Cayenne
Employeur				
D – LT ≤ 25 km	1.144,71 €	1.284,38 €	1.942,96 €	6.206,94 €
D – LT > 25 km	1.161,67 €	1.303,25 €	1.943,30 €	6.172,01 €
TVA non déductible	570,00 €	631,56 €	728,04 €	2.091,96 €
Cotisation CO ₂	282,36 €	328,77 €	511,80 €	1.243,91 €
ISOC (sur les DNA)				
D – LT ≤ 25 km	209,28 €	231,65 €	593,92 €	2.694,66 €
D – LT > 25 km	184,70 €	204,31 €	539,65 €	2.571,53 €
TVA sur l'ATN				
D – LT ≤ 25 km	83,07 €	92,40 €	109,20 €	176,41 €
D – LT > 25 km	124,61 €	138,61 €	163,81 €	264,61 €
Employé : IPP sur l'ATN				
D – LT ≤ 25 km	527,33 €	586,58 €	693,23 €	1.119,83 €
D – LT > 25 km	790,99 €	879,87 €	1.039,84 €	1.679,74 €
Total				
D – LT ≤ 25 km	1.672,03 €	1.870,96 €	2.636,19 €	7.326,76 €
D – LT > 25 km	1.952,65 €	2.183,11 €	2.983,13 €	7.851,75 €

Graphique 7 : Evolution des recettes fiscales réalisées sur les voitures de société (2013 par rapport à 2011)



- Recettes fiscales globales 2013
- Recettes fiscales globales 2011 (D - LT ≤ 25 km)
- Recettes fiscales globales 2011 (D - LT > 25 km)

Remarque 10

Sous ce graphique, les parties des bâtonnets représentées en couleur plus claire correspondent à la contribution des bénéficiaires de voitures de société dans les recettes fiscales globales. Les parties foncées représentent quant à elles la contribution de l'employeur. Cette distinction nous sera utile dans le cadre du second point de cette section.

A l'analyse de ce graphique et des deux tableaux précédents, nous remarquons que les recettes fiscales liées à ces quatre voitures de société augmentent en 2013, sauf pour ce qui est de la VW Polo et la VW Golf dont le bénéficiaire habite à plus de 25 kilomètres de son lieu de travail. De plus, cette augmentation est très légère, sauf si ce n'est pour les recettes liées à l'Audi A4 dont le bénéficiaire habite à moins de 25 kilomètres de son lieu de travail (+ 14 p.c.), et pour celles liées à la Porsche Cayenne.

b) Distinction entre les recettes effectuées auprès des bénéficiaires et des employeurs

Lorsqu'on observe le graphique 7 ci-dessus, nous constatons que la variation des recettes fiscales liées aux voitures de société est davantage imputable à la variation des recettes réalisées auprès des bénéficiaires qu'auprès des employeurs (voir également le tableau 15 ci-après). Intéressons-nous donc aux différents éléments susceptibles de justifier ce phénomène.

Tableau 15 : Variation des recettes fiscales effectuées auprès des bénéficiaires et des employeurs

	VW Polo	VW Golf	Audi A4	Porsche Cayenne
Employés				
2013 vs 2011 (D - LT ≤ 25 km)	16,63%	4,85%	57,85%	298,82%
2013 vs 2011 (D - LT > 25 km)	-22,25%	-30,10%	5,24%	165,88%
Employeurs				
2013 vs 2011 (D - LT ≤ 25 km)	-0,69%	-0,71%	-1,65%	-6,82%
2013 vs 2011 (D - LT > 25 km)	-2,14%	-2,15%	-1,66%	-6,29%

➤ Recettes auprès des bénéficiaires

Concernant les bénéficiaires de voitures de société, rappelons que leur seule charge fiscale se limite à l'imposition de l'ATN à l'IPP. Seule la variation de l'ATN (en supposant un taux d'imposition identique) aura donc un effet sur la variation de cette recette fiscale. C'est d'ailleurs pour cette raison que cette dernière, reprise sous le tableau 15 ci-dessus, est exactement conforme à la variation du montant de l'ATN (voir tableau 8, p. 48).

➤ *Recettes auprès des employeurs*

Pour ce qui est des recettes fiscales effectuées auprès des employeurs, rappelons qu'elles sont constituées des éléments suivants :

- La TVA non déductible ;
- La « Taxe Co₂ » ;
- L'imposition de la DNA de 17 p.c. de l'ATN (*d'application depuis le 01/01/2012*) ;
- La TVA due sur l'ATN (*d'application jusqu'au 31/12/2012*) ;
- L'imposition des DNA relatives aux frais de voiture.

Les quatre premières sources de recettes fiscales ici énumérées sont similaires à celles que nous avons relevées dans le cadre de l'analyse des coûts supportés par l'employeur (*voir point. IV.2.C*). Dès lors, pour les raisons évoquées dans le cadre de cette dernière analyse, la variation de ces charges a une incidence limitée sur les recettes fiscales prises dans leur globalité. Dans la présente analyse, cela se reflète alors par de très faibles taux de variation (*voir tableau 15*).

Par contre, contrairement aux conclusions tirées pour les coûts dans le chef de l'employeur, nous remarquons ici une légère diminution des recettes fiscales réalisées auprès des employeurs. Ceci est dû au fait que la démarche ici adoptée est différente. Ainsi, sous ce point, nous avons uniquement considéré les coûts (*et donc les recettes*) fiscaux. L'imposition des dépenses fiscalement rejetées s'inscrivait alors dans ce cadre. A contrario, dans l'analyse des coûts, nous avons repris ceux-ci dans leur ensemble (*coûts fiscaux et non fiscaux*) et envisagé l'économie d'impôts suite à la déductibilité de ces frais.

Dès lors, pour ces raisons, une augmentation (*diminution*) du montant de l'ATN induit des conséquences différentes selon le point de vue adopté :

- Au niveau des coûts : Diminution (*augmentation*) des frais déductibles, de l'économie d'impôts suite à cette déductibilité, et donc augmentation (*diminution*) des coûts (*voir tableau 12*).
- Au niveau des recettes : Diminution (*augmentation*) des DNA, de la recette liée à l'imposition de ces DNA, et donc diminution (*augmentation*) des recettes.

Enfin, signalons également que nous n'avons pas tenu compte d'une possible augmentation des recettes au niveau de la TVA non déductible (qui entrainerait également une augmentation des DNA) suite aux nouvelles règles en matière de déductibilité de TVA.

➤ *Synthèse*

En résumé, nous pouvons dire que les nouvelles mesures relatives aux voitures de société, ont, globalement, entraîné une augmentation au niveau des recettes fiscales globales, sauf dans le cas d'une diminution du montant de l'ATN. Ces variations sont néanmoins très minimes, si ce n'est dans le cas où cet ATN varie dans une proportion assez importante. Cela n'est guère étonnant dans la mesure où cet élément, à savoir la variation de l'ATN, a le plus d'impact au niveau de l'évolution des recettes fiscales. Soulignons tout de même que la nouvelle législation en matière de déductibilité de la TVA, dont il n'a pas été tenu compte dans cette analyse, contribuera également à une augmentation des recettes fiscales.

En outre, ces nouvelles mesures fiscales ont d'avantage d'impact sur les recettes réalisées auprès des bénéficiaires des voitures de société. Ces recettes augmentent (*diminuent*) dans la proportion selon laquelle le montant de l'ATN augmente (*diminue*). Par contre, pour ce qui est des recettes réalisées auprès des employeurs, l'impact est très minime, et ne se concrétise que par une très légère diminution des recettes, si ce n'est pour les voitures « haut de gamme », pour lesquelles une « explosion » du montant de l'ATN contribue à une diminution plus importante de ces recettes.

IV.3 Comparaison entre une voiture de société et une rémunération « ordinaire »

L'étude des points précédents nous a notamment permis de déterminer le coût d'une voiture de société pour l'employeur et son bénéficiaire. En outre, en comparant l'évolution de ces coûts suite aux nouvelles mesures fiscales, nous avons également pu en mesurer l'impact.

En dépit de ces coûts, et de l'effet négatif de ces mesures sur ceux-ci dans certains cas, la voiture de société semble toujours avoir autant de succès. Cet avantage étant assimilé à une forme de rémunération alternative (*voir point I.2.A*), sous ce point, nous le comparerons avec une rémunération « ordinaire ».

Comme nous le découvrirons à travers cette section, la comparaison entre ces deux formes de rémunération ne s'avère guère évidente. Dès lors, nous procéderons en plusieurs étapes et adopterons une démarche « progressive » au terme de laquelle nous serons à même de déterminer laquelle de ces formes de rémunération est la plus avantageuse, tant pour l'employeur que pour l'employé.

Ainsi, dans un premier temps, nous analyserons les effets de ces deux formes de rémunération sur la rémunération nette et sur les charges salariales. Cette analyse nous amènera alors ensuite à reconsidérer le réel avantage dont jouit le bénéficiaire d'une voiture de société. Sur base de cela, nous calculerons l'équivalent en salaire de cet avantage, ainsi que les implications en termes de coûts pour l'employeur. C'est sur base de cette analyse que nous serons en mesure de comparer objectivement une rémunération « ordinaire » avec celle sous la forme d'une voiture de société.

IV.3.A. Impact au niveau du salaire net

Comme nous l'avons vu à travers le point I.2.C.a, l'ATN que représente une voiture de société affecte négativement le niveau de la rémunération nette. En effet, pour rappel (*voir tableau 1*), cet ATN est artificiellement rajouté à la rémunération brute imposable qui sert de base au calcul du précompte professionnel.

Nous allons donc, à travers l'exemple suivant, comparer, à un niveau de rémunération équivalent au montant de l'ATN, l'effet de l'ATN sur la rémunération nette par rapport à celui d'une rémunération « ordinaire ».

Exemple 12¹²¹

Un employé bénéficie d'une rémunération annuelle brute de 30.000 €. Son employeur lui octroie une augmentation salariale brute de 1.230 €. Deux solutions sont envisagées :

- 1) Augmentation sous forme de rémunération « ordinaire »
- 2) Augmentation sous forme d'une voiture de société (la VW Polo reprise sous le tableau 7) dont l'ATN est évalué à 1.230 €

	Rémunération	Voiture de société
Rémunération brute soumise à l'ONSS	31.230,00 €	30.000,00 €
- ONSS (13,07 %)	4.081,76 €	3.921,00 €
+ ATN non soumis à l'ONSS	/	1.230,00 €
= Rémunération brute imposable	27.148,24 €	27.309,00 €
- IPP (50 %) ¹²²	13.574,12 €	13.654,50 €
- Neutralisation ATN	/	1.230,00 €
= Rémunération nette	13.574,12 €	12.424,50 €

Comme nous pouvons le remarquer à travers cet exemple, une revalorisation salariale « ordinaire » a une incidence nettement moindre sur la rémunération nette qu'une augmentation sous la forme d'une voiture de société. A priori, cette seconde formule semblerait donc plus désavantageuse. Toutefois, ce désavantage est à nuancer.

En effet, la rémunération nette correspond à une somme d'argent « liquide ». Si une revalorisation salariale « ordinaire » s'inscrit dans ce cadre, cela n'est pas le cas d'un ATN. Celui-ci n'est intégré à la rémunération que pour servir de base au calcul du précompte professionnel. *In fine*, l'ATN n'est pas compris dans la rémunération nette, et c'est d'ailleurs pour cette raison qu'il en est soustrait (« *neutralisé* »).

Dès lors, en tenant compte de cela, la voiture de société s'avère finalement plus avantageuse. Certes la rémunération nette de l'employé est moindre, mais, au-delà de celle-ci, il dispose d'un avantage, qui, contrairement à une rémunération « ordinaire », n'a pas été soumis aux retenues de la sécurité sociale. Cette absence de cotisations ONSS, à un niveau de rémunération équivalent au montant de l'ATN, constitue le réel avantage en faveur d'une rémunération sous la forme d'une voiture de société. Ainsi, dans cet exemple 12, l'employé bénéficierait alors d'une rémunération nette de 12.424,50 € ainsi que d'un avantage évalué à 1.230 €, ce qui représenterait alors une somme de 13.654,50 €. L'avantage par rapport au cas

¹²¹ Voir le Tableau 1 pour le schéma de résolution de cet exemple.

¹²² Signalons que dans la pratique, la rémunération brute imposable, qui permet de calculer la rémunération nette, est dans un premier temps soumise au précompte professionnel et non à l'IPP.

de figure avec la rémunération « ordinaire » est ainsi de 80,38 €, ce qui correspond bel et bien à la taxation des cotisations ONSS sur l'augmentation brute de 1.230 €¹²³.

En outre, rappelons que le montant de l'ATN consiste en une évaluation forfaitaire liée à l'usage privé du véhicule. Or, dans la pratique, et comme nous le verrons à travers le point IV.3.C, l'avantage réel qu'en tire le bénéficiaire est plus élevé que le montant de cette évaluation.

IV.3.B. Impact au niveau des charges salariales

Dans le cadre du paiement des rémunérations, l'employeur doit s'acquitter de charges salariales. Celles-ci se composent de la rémunération brute (*qui pour rappel inclut la rémunération nette, les cotisations ONSS personnelles et le précompte professionnel*) et des cotisations ONSS patronales calculées sur celle-ci. Si ces cotisations ONSS ne sont pas dues par l'employeur lors de la mise à disposition d'une voiture de société, il doit tout de même s'acquitter d'une cotisation spéciale : la « cotisation CO₂ » (*voir point II.2.C*).

Comme nous l'avons fait au point précédent, nous allons, à travers l'exemple suivant, illustrer les implications en termes de charges salariales d'une rémunération sous forme de voiture de société par rapport à celles d'une rémunération ordinaire.

Exemple 13

Soit les mêmes données que celles reprises pour l'exemple 12. Voici les implications en termes de charges salariales des deux solutions envisagées :

	Rémunération	Voiture de société
Rémunération brute	31.230,00 €	30.000,00 €
+ Cotisations ONSS patronales (32,44 %)	10.131,01 €	9.732,00 €
+ Cotisation CO ₂ (<i>voir formule 6</i>)	/	297,96 €
= Charges salariales	41.361,01 €	40.029,96 €

Comme nous pouvons le constater à travers cet exemple, en termes de charges salariales, et à un niveau de rémunération équivalent au montant de l'ATN, une revalorisation salariale par l'octroi d'une voiture de société est moins coûteuse pour l'employeur. Cela s'avérera d'ailleurs toujours être le cas.

¹²³ Soit 1.230€ * 13,07 % * 50 %.

Ceci est dû au fait que, contrairement à une rémunération « ordinaire », et comme expliqué sous le point IV.3.A, l'ATN n'est intégré qu' « artificiellement » dans la rémunération brute. En effet, l'employeur ne s'acquitte pas du montant de cet avantage.

Signalons tout de même que cette économie de charges salariales, en faveur de la voiture de société, sera renforcée (*ou atténuée*) du fait de la différence positive (*ou négative*) entre les cotisations ONSS sur la rémunération « ordinaire » et la cotisation CO₂ sur l'ATN.

Évidemment, outre les charges salariales, l'employeur devra également s'acquitter de l'ensemble des coûts liés à la voiture de société. Dès lors, malgré l'économie réalisée au niveau des charges salariales, le coût final supporté par l'employeur sera donc à priori plus important lors de la mise à disposition d'une voiture de société.

Nous verrons toutefois à travers les points suivants que cela n'est finalement pas le cas. En effet, tout comme au point précédent, nous avons fixé le montant de l'ATN comme rémunération brute équivalente à la voiture de société de société. Or, nous verrons à travers les points suivants, que le gain réel pour l'employé est bien plus élevé que le montant de l'ATN (*point IV.3.C*), et que l'équivalent en terme de rémunération de la voiture de société est alors également plus élevé (*point IV.3.D*).

IV.3.C. Bénéfice réel d'une voiture de société pour l'employé

Sous le point IV.3.A, nous avons analysé l'effet d'une voiture de société sur la rémunération nette, et comparé celui-ci avec une augmentation salariale à concurrence du montant de l'ATN. Sous cet angle, nous avons donc évalué le bénéfice pour l'employé qui dispose d'une voiture de société à hauteur de ce montant. Toutefois, en réalité, en bénéficiant d'un tel avantage, le véritable gain est bien plus élevé que le montant de l'ATN. En effet, son bénéficiaire évite alors le financement d'un véhicule personnel. Ainsi, outre le prix d'achat de ce véhicule, le bénéficiaire économise également toute une série de coûts liés aux voitures (*entretien, assurance, essence, etc.*), qui sont généralement supportés par l'employeur.

Afin de déterminer l'avantage réel pour l'employé, il s'agit d'évaluer l'ensemble des coûts épargnés, auxquels on vient soustraire l'imposition à l'IPP de l'ATN. Pour ce faire, nous nous baserons sur les loyers mensuels dont l'employeur s'acquitte auprès de la société de

leasing¹²⁴. Ces loyers incluent en effet l'ensemble des coûts liés aux voitures de société¹²⁵. En outre, tout comme nous l'avons fait dans l'analyse des coûts pour l'employeur (*voir point IV.2.C*), nous supposons qu'une carte carburant pour une distance de 20.000 km est offerte.

Voici donc, sous le tableau suivant, et pour chacun des quatre véhicules analysés, l'avantage réel pour leur bénéficiaire :

Tableau 16 : Gain réel pour le bénéficiaire d'une voiture de société

	VW Polo	VW Golf	Audi A4	Porsche Cayenne
+ Coût annuel épargné (TVAC)	5.853,00 €	6.462,12 €	7.624,56 €	22.359,24 €
+ Coût annuel épargné sur l'essence (TVAC – 20.000 km)	979,08 €	1.094,37 €	1.369,96 €	2.073,46 €
- IPP sur l'ATN (50 %)	615,00 €	615,00 €	1.094,28 €	4.466,04 €
Avantage net	6.217,08 €	6.941,49 €	7.900,24 €	19.966,66 €

Remarque 11

Signalons tout de même que, pour un particulier, l'ensemble des frais liés à ces véhicules seraient sans doute plus élevés que ceux repris sous les deux premières lignes de ce tableau. En effet, les sociétés de leasing bénéficient vraisemblablement, grâce au volume de leur parc de voitures, de tarifs plus avantageux, qu'elles répercutent dans le montant des loyers.

IV.3.D. Équivalent en salaire d'une voiture de société

L'avantage net que nous avons calculé au point précédent correspond au gain effectif obtenu en disposant d'une voiture de société. Si on veut aboutir à ce même gain sous la forme d'une rémunération « ordinaire », il faut alors déterminer le salaire brut qui permettrait de générer un gain identique.

Pour ce faire, nous ne considérerons pas ce gain isolément, mais plutôt comme un complément à une rémunération dont bénéficie déjà le travailleur. Cela se justifie par le fait qu'une voiture de société fait partie intégrante d'un package salarial et est octroyée en sus d'une rémunération « ordinaire ». Cela permettra donc une comparaison plus conforme à la

¹²⁴ Ces loyers sont déjà repris sous le Tableau 11.

¹²⁵ Pour rappel, pour la VW Polo, une copie de l'offre, ainsi que l'ensemble des services qui y sont inclus est disponible à l'annexe 10.

réalité. Signalons qu'au-delà de cette motivation se cache également un aspect plus « pratique »¹²⁶.

Le modèle de voiture de société octroyé dépendant généralement de la fonction occupée, et le salaire allant de pair avec celle-ci, nous avons fixé, de manière tout à fait subjective, une rémunération nette initiale différente selon le modèle de la voiture de société. Celle-ci est indiquée dans le tableau suivant dans lequel on retrouve les résultats de cette analyse.

Tableau 17¹²⁷ : Rémunération brute procurant un gain effectif équivalent à celui d'une voiture de société

	VW Polo	VW Golf	Audi A4	Porsche Cayenne
<i>Gain effectif lié à la voiture de société</i>	6.217,08 €	6.941,49 €	7.900,24 €	19.966,66 €
<i>Rémunération nette initiale</i>	20.000,00 €	25.000,00 €	35.000 €	50.000 €
Rémunération nette (= avantage net)	26.217,08 €	31.941,49 €	42.900,24 €	69.966,66 €
+ Précompte professionnel	13.480,58 €	19.842,85 €	32.311,59 €	63.512,66 €
= Rémunération brute imposable	39.697,66 €	51.784,34 €	75.211,84 €	133.479,31 €
+ ONSS (13,07 %)	5.968,58 €	7.785,82 €	11.308,16 €	20.068,73 €
= Rémunération brute	45.666,24 €	59.570,16 €	86.520,00 €	153.548,04 €

Voici à présent le coût global dont devrait s'acquitter l'employeur pour accorder une telle rémunération brute :

Tableau 18 : Coût pour l'employeur d'une rémunération brute procurant un gain équivalent à celui d'une voiture de société

	VW Polo	VW Golf	Audi A4	Porsche Cayenne
Rémunération brute	45.666,24 €	59.570,16 €	86.520,00 €	153.548,04 €
+ ONSS patronales (32,44%)	14.814,13 €	19.324,56 €	28.067,09 €	49.810,98 €
- Economie d'impôts (ISOC=33,99 %)	20.557,28 €	26.816,32 €	38.948,15 €	69.121,73 €
= Coût total employeur	39.923,09 €	52.078,40 €	75.638,94 €	134.237,29 €

¹²⁶ Pour rappel, un précompte professionnel est retenu sur la rémunération brute imposable, à titre d'avance sur l'IPP (voir point.1.2.C). Au contraire des cotisations ONSS pour l'employé, fixées invariablement à 13,07 p.c, le précompte est fixé mensuellement sur base, notamment, de tranches de revenus. Or, les avantages nets que nous avons dégagés dans le Tableau 16 (sauf pour celui lié à la Porsche Cayenne), lorsqu'ils sont ramenés sur une base mensuelle, correspondent à de très bas revenus qui ne sont pas frappés par le précompte professionnel.

¹²⁷ Pour la détermination de la rémunération brute, nous nous sommes basés sur l'application « net vers brut » disponible sur le site web du secrétariat social HDP (barèmes de 2013). Pour cela, nous avons dans un premier temps ramené la rémunération nette sur une base mensuelle. Ensuite, nous avons converti en une base annuelle la rémunération brute mensuelle alors obtenue. En outre, nous posons comme hypothèse que le travailleur est un employé isolé sans enfants à charge (cela a son importance pour le calcul du précompte professionnel).

IV.3.E. Comparaison entre une voiture de société et une rémunération dans le chef de l'employeur

Grâce à l'analyse réalisée au point précédent, nous sommes à présent en mesure de déterminer quelle des solutions (entre une augmentation salariale sous la forme d'une rémunération « ordinaire » ou sous la forme d'une voiture de société) est la moins coûteuse pour l'employeur qui souhaiterait octroyer un avantage final identique dans chacune de celles-ci.

Pour cela, et comme nous l'avons fait au point précédent, il s'agira au préalable de calculer la rémunération brute liée à la rémunération « initiale » et à la voiture de société, ainsi que le coût inhérent à ce « package » salarial. Nous pouvons retrouver ces éléments dans les deux tableaux suivants :

Tableau 19 : Rémunération brute correspondant à un « package » salarial incluant une voiture de société

	VW Polo	VW Golf	Audi A4	Porsche Cayenne
<i>Gain effectif lié à la voiture de société</i>	6.217,08 €	6.941,49 €	7.900,24 €	19.966,66 €
<i>Rémunération nette initiale</i>	20.000,00 €	25.000,00 €	35.000,00 €	50.000,00 €
Rémunération nette	20.000,00 €	25.000,00 €	35.000,00 €	50.000,00 €
+ Neutralisation ATN	1.230,00 €	1.230,00 €	2.188,56 €	8.932,08 €
+ Précompte professionnel	9.058,37 €	13.635,20 €	25.747,80 €	50.801,18 €
= Rémunération brute imposable	30.288,37 €	39.865,20 €	62.936,36 €	109.733,26 €
- ATN	1.230,00 €	1.230,00 €	2.188,56 €	8.932,08 €
+ ONSS (13,07 %)	4.368,95 €	5.808,84 €	9.133,48 €	15.155,54 €
= Rémunération brute	33.427,32 €	44.444,04 €	69.881,28 €	115.956,72 €

Tableau 20 : Coût global pour l'employeur d'un « package » incluant une voiture de société

	VW Polo	VW Golf	Audi A4	Porsche Cayenne
Rémunération brute	33.427,32 €	44.444,04 €	69.881,28 €	115.956,72 €
+ ONSS patronales (32,44%)	10.843,82 €	14.417,65 €	22.669,49 €	37.616,36 €
- Économie d'impôts (ISOC=33,99 %)	15.047,76 €	20.007,09 €	31.458,01 €	52.199,49 €
+ Coût « net » ¹²⁸ de la voiture de société (voir tableau 11)	4.720,41 €	5.218,08 €	6.828,08 €	20.148,35 €
= Coût total employeur	29.223,38 €	38.854,60 €	61.092,76 €	101.373,59 €

¹²⁸ Economie d'impôt suite à la déductibilité des frais incluse.

Comme nous pouvons le remarquer en comparant les tableaux 17 et 19, une augmentation salariale « ordinaire » implique une rémunération brute plus élevée. Cela n'est guère étonnant car, pour la voiture de société, conformément à ce que nous avons expliqué au point IV.3.A, l'avantage net qu'elle représente n'est pas incorporé dans la rémunération. En outre, aucune cotisation ONSS personnelle n'est retenue sur le montant de l'ATN.

Cette rémunération brute moins élevée pour la voiture de société engendrera donc des charges salariales moins importantes pour l'employeur. Cet avantage sera renforcé par le fait qu'aucune cotisation ONSS n'est due sur le montant de l'ATN (*voir point IV.3.B*).

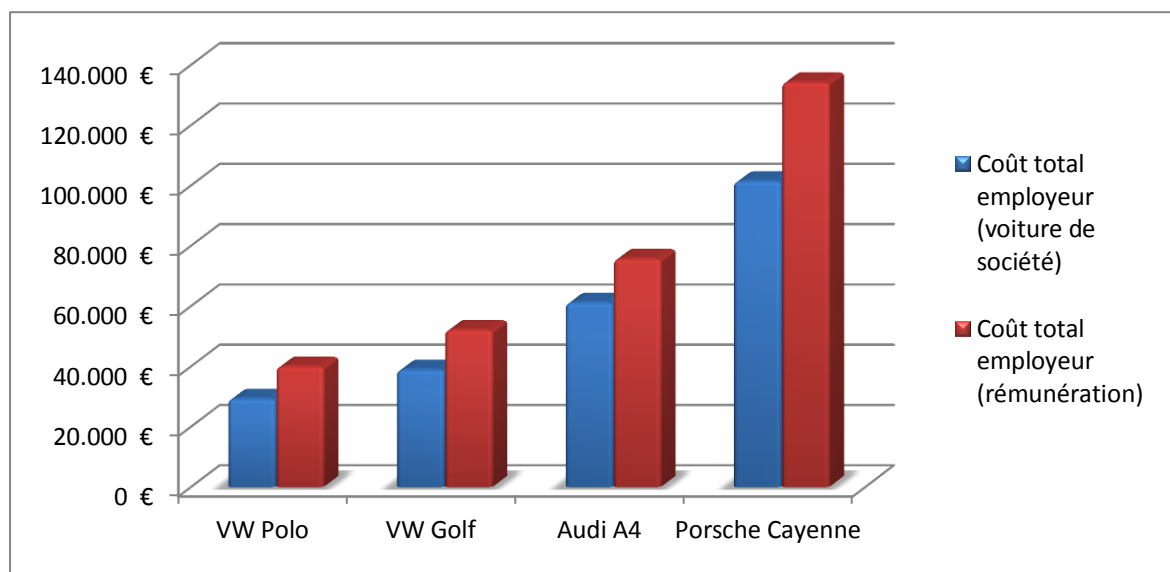
Malgré le fait qu'au-delà de ces charges salariales, l'employeur doit supporter les coûts inhérents à la voiture de société, et comme nous pouvons le remarquer sur le graphique 8 ci-après, le coût global du « package » salarial incluant une voiture de société demeure moins élevé.

Concrètement, cela signifie que pour que son travailleur dispose d'un gain effectif équivalent à un montant déterminé, l'employeur devra supporter un coût plus élevé en le rémunérant de manière « ordinaire » qu'en lui octroyant une voiture de société. Le calcul du rendement d'une voiture de société effectué au point suivant appuie également cet avantage pour l'employeur en faveur de la voiture de société.

Dès lors, parallèlement à cette analyse, la voiture de société s'avère également plus avantageuse pour le travailleur. En effet, en supposant que l'employeur supporte un coût identique, l'avantage final qu'en retirera le travailleur sera moindre avec une rémunération « ordinaire »¹²⁹.

¹²⁹ Cela est illustré via un exemple pratique repris à l'annexe 12.

Graphique 8 : Comparaison entre le coût (pour l'employeur) d'une voiture de société et celui d'une rémunération procurant un avantage effectif similaire pour son bénéficiaire



IV.3.F. Rendement d'une voiture de société

Une autre méthode permettant de comparer une voiture de société avec une augmentation de salaire serait de calculer le « rendement » de ces deux alternatives. Ce « rendement » correspondrait au rapport entre le gain effectif qu'en retirerait le bénéficiaire et le coût que cet avantage impliquerait pour l'employeur.

Pour effectuer cette comparaison, nous nous baserons sur une augmentation salariale brute de 10.000 € et sur les quatre voitures analysées sous ce chapitre. Voici les résultats dégagés :

Tableau 21 : Rendement d'une augmentation de salaire

Employeur	
Augmentation brute	10.000,00 €
+ ONSS employeur (32,44%)	3.244,00 €
= Coût « brut » employeur	13.244,00 €
- Economie d'impôt (taux ISOC 33,99%)	4.501,64 €
= Coût net	8.742,36 €
Employé	
Augmentation brute	10.000,00 €
- ONSS employé (13,07%)	1.307,00 €
= Rémunération brute imposable	8.693,00 €
- IPP (50%)	4.346,50 €
= Avantage net (= rémunération nette après l'IPP)	4.346,50 €
Rendement d'une augmentation salariale	50,75 %

Tableau 22 : Rendement d'une voiture de société

	VW Polo	VW Golf	Audi A4	Porsche Cayenne
Coût net employeur (voir tableau 11)	4.720,41 €	5.218,08 €	6.828,08 €	20.148,35 €
Avantage net employé (voir tableau 16)	6.217,08 €	6.941,49 €	7.900,24 €	19.966,66 €
Rendement d'une voiture de société	131,71%	133,03%	115,70%	99,10%

Comme nous pouvons nous en apercevoir à la lecture de ces deux tableaux, le rendement lié à l'attribution d'une voiture de société est bien plus avantageux que celui lié à une augmentation salariale « ordinaire ». En effet, dans ce second cas, l'avantage qu'en tirera son bénéficiaire n'équivaudra approximativement qu'à la moitié¹³⁰ du coût supporté par l'employeur. Concernant le rendement de la voiture de société, celui-ci oscille, pour les quatre véhicules analysés, de 100 à 130 p.c.¹³¹.

Concrètement, cela signifie que pour que l'employé puisse bénéficier d'un avantage final d'un certain montant, l'employeur devra supporter un coût plus élevé en octroyant une revalorisation salariale plutôt qu'une voiture de société.

¹³⁰ Indépendamment du montant de la rémunération brute, en considérant les taux de cotisations ONSS patronales et d'impôt des sociétés que nous avons ici envisagé, le rendement d'une augmentation salariale demeurera à un niveau constant de 50,75 %.

¹³¹ Ici, pour les voitures de société, leur rendement est fonction du modèle de la voiture, des coûts qui y ont été associés, et du montant de l'ATN.

Conclusion

La réalisation de ce mémoire nous a permis de mieux appréhender les différents aspects fiscaux liés aux voitures de société. Nous avons pu remarquer que ceux-ci sont multiples (*déductibilité des frais et DNA pour les entreprises, implication en termes de TVA, etc.*) et s'inscrivent dans un cadre réglementaire en perpétuelle évolution.

Parmi ces changements, l'un des plus marquants concerne un aspect fiscal fondamental de la voiture de société qui a totalement été revu : l'évaluation forfaitaire de cet avantage de toute nature (*ATN*).

Le présent mémoire était donc principalement axé sur cette nouvelle mesure et avait pour objectif, dans un premier temps, d'analyser celle-ci sous toutes ses coutures afin de totalement l'assimiler. De la sorte, cet objectif s'inscrivait parfaitement dans le second, qui consistait à évaluer les différents effets induits par cette nouvelle réglementation.

Pour répondre à ce double objectif, il apparaissait nécessaire de préalablement développer quelques fondements théoriques liés aux voitures de société. C'est donc dans cette optique que nous avons abordé des concepts tels que ceux des *ATN*, des dépenses non admises, ou encore des segments de voitures. De même, et principalement dans le cadre du second objectif, un descriptif des différentes implications fiscales des voitures de société, ainsi que du mode d'évaluation de cet avantage en vigueur avant la nouvelle réglementation s'avérait primordiale.

Grâce à ces différents éléments, nous avons donc pu aborder cette nouvelle mesure liée au mode de calcul de l'*ATN* relatif aux voitures de société. Il en est ressorti que, par rapport aux régimes jusqu'alors en vigueur, ce dernier s'avère bien plus fastidieux. Ainsi, par exemple, la détermination de la valeur catalogue, élément central de la nouvelle réglementation, n'est pas aisée de par la complexité même de cette notion. De ce fait, les nombreux doutes et interrogations émis à l'égard de la prise en compte de cette valeur catalogue nous semblent légitimes. En outre, nous avons également relevé certains éléments (indexation du taux d'émission CO_2 de référence, redéfinition de la valeur catalogue, accès tardif à une base de données du secteur automobile, etc.) ne plaidant pas en la faveur de cette nouvelle mesure.

Concernant les effets de cette dernière, ceux-ci se font essentiellement ressentir auprès des bénéficiaires des voitures de société. Ainsi, une augmentation ou diminution du montant de l'ATN taxable se traduit pour eux par une charge supplémentaire ou une économie d'impôt. Toutefois, cet impact, dont l'ampleur dépend principalement de la gamme de prix du véhicule, est généralement limité. En fait, seul l'ATN lié aux véhicules de luxe, qui ne sont pas représentatifs des voitures de société, est fortement pénalisé par la nouvelle réglementation.

Par contre, pour l'employeur, cette dernière n'a qu'une incidence minimale sur le coût supporté lors de la mise à disposition d'une voiture de société. En outre, l'octroi d'un tel avantage, comparativement à une rémunération « ordinaire », demeure fiscalement très attractif, tant pour l'employeur que pour l'employé. Au-delà des avantages fiscaux propres aux voitures de société (absence de retenues sociales notamment), cet attrait est essentiellement dû à la pression fiscale sur les salaires qui, en Belgique, est particulièrement élevée.

A la lumière de ces différents éléments, nous pouvons donc émettre certains doutes quant au bien-fondé de cette nouvelle mesure visant les voitures de société. D'autant plus que, au vu de l'analyse que nous avons réalisée et de l'avis général qu'il semble régner dans les médias¹³², l'objectif initial de cette mesure, qui était de générer 200 millions d'Euros de recettes supplémentaires, ne semble pas avoir été atteint.

Dès lors, faut-il s'attendre à voir de nouvelles mesures fiscales émerger dans un avenir proche ? A ce sujet, la nouvelle réglementation en matière de déductibilité de la TVA que nous avons brièvement abordée dans ce mémoire constituera sans nul doute une source de recettes supplémentaires. Pour l'employeur, cette mesure occasionnera donc un coût qui, en fonction du nombre de voitures de société mises à disposition, pourrait s'avérer relativement important. Quelle sera donc la réaction des sociétés face à cette nouvelle mesure, ce coût supplémentaire sera-t-il répercuté sur les employés ? Si, au vu de l'introduction toute récente de cette nouvelle législation, il est évidemment prématuré d'en analyser les implications sur la politique des entreprises en matière de voitures de société, cette problématique mérite en tous cas de faire l'objet d'une future analyse.

¹³² Nous citons à titre d'exemple l'article paru dans le quotidien La Libre du 19/07/2012 : « *La voiture de société : un trou dans le budget ?* » (Source : <http://www.lalibre.be/economie/actualite/les-voitures-de-societe-un-trou-dans-le-budget-51b8ee4ce4b0de6db9c75404>)

Bibliographie

Ouvrages

BALLON K., Cours d'Impôt des personnes physiques, HELHa 2009-2010.

SEPULUCHRE V. (2009), *La fiscalité environnementale en Belgique*, Bruxelles, Editions Larcier.

VERBRUGGE F. (2012), *Guide de la réglementation sociale pour les entreprises : édition 2012*, Kluwer.

Articles

BAETEN J. (2006), « Cotisation CO₂ sur les véhicules de société : la folie totalitaire poussée à son paroxysme ! », *Actualités fiscales*, Kluwer, 44, pp. 1-4.

DELCOUR J-M (2005)., « La loi programme du 27 décembre 2004 : examen de quelques dispositions à caractère fiscal », *Pacioli*, IPCF, 7^e année, n° 180, février, p.4.

DESTUYVER L (2012)., « La loi et la nature », *Fleet By D'Ieteren*, MMM Business Media, n°2, avril, pp. 14-18.

HONORE S. (2005), « TVA – Arrêt Scandic : taxation des avantages de toute nature », *Pacioli*, IPCF, 13^e année, n°189, juin, pp. 12-14.

JULY B (2012)., « Fin de parcours pour la voiture de société ? », *Références*, Bruxelles, Le Soir, janvier, p. 4-7.

VAN APELDOORN R. (2013), « La voiture de société défie la crise », *Trends-Tendances*, Roularta Media Group, 38^e année, n°3, janvier, pp. 32-38.

VAN APELDOORN R. (2012), « Les voitures de société en 7 questions », *Trends-Tendances*, Roularta Media Group, 37^e année, n°23, juin, pp. 36-44.

VAN DYCK J. (2013), « Tracas en matière de TVA », *Trends-Tendances*, Roularta Media Group, 38^e année, n°18, mai, p.110.

VANHAM B. (2013), « Nouvelles FAQ sur la réglementation ATN : l'ATN en clair », *Fleet Business*, MMM Business Media, n°192, décembre-janvier, pp. 31-32.

WOLFGANG R. (2012), « La voiture de luxe garde la cote », *Trends-Tendances*, Roularta Media Group, 37^e année, n°23, juin, pp.45-47.

Documents en provenance du web

Bailleux A., *Voitures de société : étonnant !*, [En ligne], <http://www.lalibre.be/economie/libre-entreprise/voitures-de-societe-etonnant-51b8f390e4b0de6db9c8725d>

BDO, *Déduction TVA voitures de société : enfin de la clarté*, [En ligne], <http://www.bdo.be/fr/news/professional-news/2012/btw-aftrek-bedrijfswagens/>

De Montivault G., *La réforme Di Rupo 1^{er}*, [Pdf, en ligne], http://www.maxel.be/news_docs/maxel_news_8-1.pdf

Deloitte, *Refaisons le point sur les voitures de société*, [Pdf, en ligne], <http://www.deloitte.com/assets/DcomBelgium/Local%20Content/Articles/EN/Services/Tax/Tax%20Columns/Nouvelles%20mesures%20fiscales%20-%20Refaisons.pdf>

KBC Autolease, *Actualité fiscale voitures de société 2012*, [Pdf, en ligne], https://multimediafiles.kbcgroup.eu/ng/published/LEASE/PDF/Brochure_fiscale_voitures_de_societe_2012.pdf

KPMG, *Rapport d'étude Company Vehicles : Une notion aux multiples facettes*, [Pdf, en ligne] http://www.febiac.be/documents_febiac/2012/Cocar_study_FR.pdf

Leaseplan, *Nouvelle déduction de la TVA voitures particulières et utilitaires*, [Pdf, en ligne], http://www.leaseplan.be/documents/fr_BE/TVA%20deduction-overview.pdf

Sejifula C., *Comment alléger l'impôt sur l'usage privé d'une voiture de société ?*, [En ligne], <http://moneytalk.levif.be/economie/finance-et-bourse/affaires-d-argent/taxes/comment-alleger-l-impot-sur-l-usage-prive-d-une-voiture-de-societe/article-4000187474317.htm>

SPF Finances, *Calcul et FAQ avantage de toute nature voiture de société*, [Pdf, en ligne], <http://minfin.fgov.be/portail2/fr/downloads/current/2012-10-01-avantages-toute-nature-voitures.pdf>

Van Campenhout P., *Voiture de société et dérapages fiscaux*, [En ligne]
<http://www.lalibre.be/economie/actualite/voiture-de-societe-et-derapages-fiscaux-51b8e453e4b0de6db9c53272>

Textes législatifs

Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92) – exercice d'imposition 2013, Titre II, Chapitre II, Section IV, Sous-Section I, Art. 31, 32 et 36.

CIR (92) – exercice d'imposition 2013, Titre II, Chapitre II, Section IV, Sous-Section III, Art.66.

Code de la TVA, Chapitre VII, Art. 45.

Autres sources

ANTOINE X. (2010), Les avantages de toute nature, Travail de fin d'études de graduat en comptabilité, Mons, HELHa.

JURION G., GROGNARD F. (2012), Actualités fiscales en matière de véhicules automobiles, document interne de BDO