

Travail de fin d'études[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- La participation à un séminaire méthodologique[BR]- La rédaction d'une dissertation : "Verdissement automobile : comment conseiller de manière optimale les indépendants dans leurs futurs investissements automobiles ?".

Auteur : Scevenels, Aurore

Promoteur(s) : Verscheure, Céline; Delobbe, Gauthier

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2022-2023

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/18439>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

Verdissement automobile : comment conseiller de manière optimale les indépendants dans leurs futurs investissements automobiles ?

Aurore SCEVENELS

Travail de fin d'études : dissertation (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2022-2023

Coordination :

Marc BOURGEOIS

Sabine GARROY

Promoteurs :

Céline VERSCHEURE

Gauthier DELOBBE

Remerciements

Je tiens à remercier mes deux promoteurs, Madame Céline VERSCHEURE et Monsieur Gauthier DELOBBE, pour leurs précieux conseils et leur disponibilité à mon égard.

Préambule

Ce travail de fin d'études se limite à l'analyse du régime fiscal de la mobilité tel que modifié par la loi du 25 novembre 2021 organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité publiée au Moniteur belge le 3 décembre 2021.

Nous étudierons plusieurs aspects du régime fiscal afférents à l'utilisation d'un véhicule d'entreprise. L'exposé se limitera aux impôts sur les revenus sans mentionner les implications du verdissement de la mobilité en matière de T.V.A. ou d'impôts régionaux. Il est cependant nécessaire de garder à l'esprit que ces différents volets méritent d'être pris en considération dans le cadre d'une réflexion plus globale. De plus, seul le régime fiscal des véhicules visés à l'article 65 du Code des impôts sur les revenus (ci-après « C.I.R.92 ») sera examiné sans considération des véhicules utilitaires qui répondent à d'autres règles.

Nous développerons également le régime fiscal propre aux bornes de recharge dans ses aspects les plus fréquents sans approfondir davantage ce sujet vaste et complexe qui pourrait, à lui seul, faire l'objet d'un travail de recherche.

TABLE DES MATIERES

1	INTRODUCTION.....	1
2	VERDISSEMENT FISCAL ET SOCIAL DE LA MOBILITÉ – NOUVEAUTÉS EN MATIÈRE DE FISCALITÉ AUTOMOBILE.....	2
2.1	Véhicules concernés par la réforme fiscale	2
2.2	Déduction des frais afférents à l'utilisation d'un véhicule d'entreprise – nouvelles limites.....	3
2.2.1	Véhicule acheté, pris en leasing ou en location avant le 1 ^{er} juillet 2023	4
2.2.2	Véhicule acheté, pris en leasing ou en location entre le 1 ^{er} juillet 2023 et le 31 décembre 2025	6
2.2.3	Véhicule acheté, pris en leasing ou en location à partir du 1 ^{er} janvier 2026	7
2.2.4	Tableau de synthèse	8
2.3	Déduction forfaitaire pour les déplacements effectués entre le domicile et le lieu de travail – introduction d'un régime transitoire	8
2.4	Mise à disposition d'un véhicule d'entreprise – nouvelles implications	10
2.4.1	Valeur de l'avantage de toute nature résultant de la mise à disposition à des fins privées d'un véhicule d'entreprise dans le chef de l'employé ou du dirigeant d'entreprise.	10
2.4.2	L'avantage de toute nature résultant de la prise en charge par l'entreprise des frais de recharge afférents à un véhicule électrique mis à disposition de l'employé ou du dirigeant d'entreprise.....	12
2.4.2.1	La borne de recharge est installée au domicile de l'employé ou du dirigeant d'entreprise.....	13
2.4.2.2	La borne de recharge est installée sur le site de l'entreprise	14
2.4.2.3	La borne de recharge est installée dans une infrastructure publique de recharge.....	15
2.4.3	Quotité non déductible de l'avantage de toute nature résultant de la mise à disposition à des fins privées d'un véhicule d'entreprise	16
2.4.4	La cotisation de solidarité due par l'employeur.....	17
3	FISCALITÉ DES BORNES DE RECHARGE.....	19

3.1	Déduction des frais afférents à l'acquisition et à l'installation d'une borne de recharge.....	19
3.2	Incitants fiscaux à l'acquisition et à l'installation d'une borne de recharge.....	20
3.2.1	Déduction de frais majorée pour bornes de recharge pour voitures électriques ...	20
3.2.2	Réduction d'impôt pour bornes de recharge pour voitures électriques	22
3.3	Intervention de l'employeur / société dans l'acquisition et l'installation d'une borne de recharge au domicile de l'employé ou dirigeant d'entreprise.....	24
3.3.1	Régime fiscal applicable à l'employé ou au dirigeant d'entreprise.....	24
3.3.1.1	L'employeur / société offre un budget « borne de recharge ».....	24
3.3.1.2	L'employeur / société met à disposition de son employé ou de son dirigeant d'entreprise une borne de recharge à domicile.....	25
3.3.2	Régime fiscal applicable à l'employeur / société	25
4	APPLICATION PRATIQUE	26
4.1	Données de base.....	26
4.2	Hypothèse n°1 : Monsieur X exerce son activité professionnelle en personne physique.....	27
4.3	Hypothèse n°2 : Monsieur X exerce son activité professionnelle en société	28
5	CONSIDÉRATIONS FINALES	29
6	CONCLUSION	30
7	BIBLIOGRAPHIE	32
8	ANNEXES	1
8.1	Annexe n°1 : tableau de synthèse – Nouvelles limites de déduction des frais afférents à l'utilisation d'un véhicule d'entreprise (article 66 §1 à 3 du C.I.R.92)	1
8.2	Annexe n°2 : calcul de l'A.T.N. voiture (article 36 §2 du C.I.R.92).....	2
8.2.1	Valeur catalogue du véhicule.....	2
8.2.2	Pourcentage décote	2
8.2.3	Coefficient de CO ₂	4

8.2.4	Valeur minimale de l'A.T.N. voiture.....	5
8.2.5	Intervention personnelle du bénéficiaire de l'avantage dans le financement et / ou les frais afférents à l'utilisation du véhicule	5
8.3	Annexe n°3 : application pratique – calculs	7
8.3.1	Monsieur X exerce son activité professionnelle en personne physique	7
8.3.1.1	La quotité professionnelle du véhicule de monsieur X	7
8.3.1.2	Déduction des frais afférents à l'utilisation du véhicule (article 66 §1 ^{er} du C.I.R.92).....	7
8.3.1.3	Déduction des frais de carburant / d'électricité.....	8
8.3.1.4	Déduction forfaitaire pour les déplacements effectués entre le domicile et de lieu de travail (article 66 §4 du C.I.R.92).....	8
8.3.1.5	Avantage fiscal à l'acquisition et l'installation d'une borne de recharge à domicile.....	9
8.3.2	Monsieur X exerce son activité professionnelle en société	9
8.3.2.1	Valeur de l'A.T.N. voiture	9
8.3.2.2	Valeur de l'A.T.N. résultant de la mise à disposition d'une carte carburant / de l'installation d'une borne de recharge à domicile et de la prise en charge des frais d'électricité par la société	11
8.3.2.3	Quotité non déductible de l'A.T.N. voiture (article 198 §1 ^{er} 9 ^o bis du C.I.R.92).....	12
8.3.2.4	Cotisation de solidarité (article 38 §3 ^{quater} de la loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés)	12
8.3.2.5	Déduction des frais afférents à l'installation d'une borne de recharge, et avantages fiscaux auxquels la société peut prétendre	13
8.4	Annexe n°4 : fiche technique des véhicules repris dans les exemples	14
9	BIBLIOGRAPHIE DES ANNEXES	17

1 INTRODUCTION

La Conférence des Nations unies sur les changements climatiques organisée à Charm el-Cheikh en novembre 2022 (dite « COP 27 ») en présence de plus de 110 dirigeants mondiaux et 30.000 représentants de gouvernements, collectivités et d'O.N.G.¹, a réaffirmé l'objectif déjà fixé par l'Accord de Paris² de maintenir le réchauffement climatique en deçà de 1,5°C au-dessus des niveaux préindustriels.

Cet objectif ambitieux mais nécessaire demande aux pays du globe des efforts importants visant à diminuer significativement les émissions de gaz à effet de serre à l'échelle mondiale.

Sur le vieux continent, les voitures et camionnettes sont responsables d'environ 15% des émissions totales de CO₂. Face à ce constat, l'Union européenne entend encourager la transition vers des modes de transport plus durables dans le but d'atteindre, d'ici à 2050, une neutralité carbone³.

Selon les chiffres évoqués dans le projet de loi organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité du 14 septembre 2021, près de 700.000 véhicules d'entreprise circulent quotidiennement sur le réseau routier belge. Cela représente en moyenne 30% des trajets entre le domicile et le lieu de travail à Bruxelles et 1/5^{ème} des émissions carbone du parc automobiles belges⁴. Ce succès peut s'expliquer par le régime fiscal avantageux réservé aux voitures de société qui constituent depuis longtemps une rémunération alternative intéressante⁵.

¹ X, « COP27 : l'objectif de limiter le réchauffement climatique à 1,5C préservé », disponible sur www.ecologie.gouv.fr, 21 novembre 2022.

² « L'Accord de Paris est un traité international juridiquement contraignant sur les changements climatiques. Il a été adopté par 196 Parties lors de la COP 21, la Conférence des Nations unies sur les changements climatiques à Paris, France, le 12 décembre 2015. Il est entré en vigueur le 4 novembre 2016. Son objectif primordial est de maintenir « l'augmentation de la température moyenne mondiale bien en dessous de 2°C au-dessus des niveaux préindustriels » et de poursuivre les efforts « pour limiter l'augmentation de la température à 1,5°C au-dessus des niveaux préindustriels » Cf. X, « L'Accord de Paris », disponible sur <https://unfccc.int/fr>, s.d., consulté le 13 juillet 2023.

³ X, « Ajustement à l'objectif 55 », disponible sur www.consilium.europa.eu/fr/, 2 juin 2023.

⁴ Projet de loi organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité, exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 2020-2021, n°2170/001, p. 4 et 6.

⁵ O. EVRARD, « La loi sur le verdissement fiscal et social de la mobilité (partie 1/2) », *B.J.S.*, 2022/685, p. 12.

L'instrument fiscal a contribué ces dernières années à diminuer le taux d'émission CO₂ des véhicules d'entreprise nouvellement acquis. Néanmoins, la transition écologique impulsée par l'Union européenne ne peut être garantie compte tenu de la diminution insuffisante et trop peu rapide des émissions carbone liées au transport⁶.

Afin de répondre aux exigences européennes, la Belgique a adopté le 25 novembre 2021 la loi organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité publiée au Moniteur belge le 3 décembre 2021⁷.

Par le biais d'une fiscalité plus verte, le gouvernement belge souhaite inciter drastiquement les entreprises à investir davantage dans le 100% électrique.

Le verdissement accéléré de la mobilité impliquera que dès 2026 (exercice d'imposition⁸ 2027), tout nouveau véhicule d'entreprise devra rouler sans émission carbone pour continuer à bénéficier d'un régime (para)fiscal avantageux. L'ambition est de rendre le parc automobile belge entièrement neutre pour le climat d'ici à 2030.

Nous tenterons, à travers cet exposé, de démêler les nouveautés introduites par cette réforme fiscale d'envergure en mettant l'accent sur les points qui nous semblent importants dans la prise de décision des entreprises quant à un futur investissement automobile.

2 VERDISSEMENT FISCAL ET SOCIAL DE LA MOBILITÉ – NOUVEAUTÉS EN MATIÈRE DE FISCALITÉ AUTOMOBILE

2.1 Véhicules concernés par la réforme fiscale

La loi du 25 novembre 2021 concerne uniquement les véhicules visés à l'article 65 du C.I.R.92, à savoir toutes les voitures, voitures mixtes, utilitaires légers⁹ et minibus, autres que ceux exclusivement destinés au transport rémunéré de personnes¹⁰. La réforme s'applique tant aux véhicules affectés à l'activité professionnelle qu'aux véhicules d'entreprise mis exclusivement ou

⁶ O. EVRARD, *ibidem*, p. 5 ; S. DUMORTIER et J. LENNERTZ, « Quel virage attendre dans la mobilité suite à la loi du 25 novembre 2021 organisant son verdissement fiscal et social ? », *R.G.F.C.P.*, 2022/5, p. 9.

⁷ Loi du 25 novembre 2021 organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité, *M.B.*, 3 décembre 2021.

⁸ Ci-après « E.I. ».

⁹ À savoir ceux visés par l'article 4 §3 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

¹⁰ Circulaire 2021/C/115 du 22 décembre 2021 relative au verdissement fiscal de la mobilité, point 1.2.

partiellement à disposition des employés et des dirigeants d'entreprise en vue d'une utilisation personnelle¹¹.

Néanmoins, la loi instaure un régime transitoire pour certains véhicules. Ainsi, jusqu'au 31 décembre 2025, la réforme ne s'adresse pas¹² :

- Aux véhicules qui sont affectés exclusivement à un service de taxis ou à la location avec chauffeur et qui sont exemptés à ce titre de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles¹³ ;
- Aux véhicules qui sont affectés exclusivement à l'enseignement pratique dans des écoles de conduite agréées et qui sont spécialement équipés à cet effet ;
- Aux véhicules qui sont donnés exclusivement en location à des tiers¹⁴ ;
- Aux frais d'utilisation qui sont répercutés à des tiers, à condition que ces frais soient explicitement et séparément mentionnés dans la facture.

2.2 Déduction des frais afférents à l'utilisation d'un véhicule d'entreprise – nouvelles limites

La loi du 25 novembre 2021 distingue 3 périodes selon la date d'acquisition du véhicule¹⁵ :

- Véhicule acheté, pris en leasing ou en location avant le 1^{er} juillet 2023 ;
- Véhicule acheté, pris en leasing ou en location entre le 1^{er} juillet 2023 et le 31 décembre 2025 ;

¹¹ O. EVRARD, *op. cit.*, p. 12.

¹² Circulaire 2021/C/115 du 22 décembre 2021 précitée, point 1.2.

¹³ Remarque : l'exception ne s'applique pas lorsque le véhicule appartient à un tiers et est mis à disposition de l'utilisateur final qui expose lui-même les frais afférents à l'utilisation dudit véhicule. La limite de déduction des frais professionnels s'appliquera dans le chef du contribuable propriétaire du véhicule. Il en va de même lorsque les frais d'utilisation du véhicule sont remboursés à des tiers.

¹⁴ Même remarque qu'à la note précédente.

¹⁵ Sur avis du Conseil d'État, l'exposé des motifs du projet de loi organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité précise que la date d'achat ne doit pas nécessairement correspondre à la date à laquelle le contribuable devient le propriétaire économique du véhicule. Les véhicules commandés mais non encore livrés seront considérés comme « achetés ». En cas de leasing ou de location, c'est la date du contrat qui sera prise en compte Cf. Exposé des motifs précité, *Doc. Parl.*, Ch., 2020-2021, n°2170/001, p. 6 ; Circulaire 2021/C/115 du 22 décembre 2021 précitée, point 1.6.

- Véhicule acheté, pris en leasing ou en location à partir du 1^{er} janvier 2026.

2.2.1 Véhicule acheté, pris en leasing ou en location avant le 1^{er} juillet 2023

Les frais afférents à l'utilisation d'un véhicule électrique acheté, pris en leasing ou en location avant le 1^{er} juillet 2023 sont déductibles au titre de frais professionnels à concurrence de 100%.

Pour tout véhicule avec émissions de CO₂, le pourcentage de déduction est déterminé par application de la formule visée à l'article 66 §1^{er} alinéa 1^{er} 2^o du C.I.R.92, à savoir :

$120\% - (0,5\% * \text{coefficient}^{16} * \text{grammes CO}_2/\text{km})$ <p>(résultat arrondi au dixième supérieur ou inférieur¹⁷)</p>
--

Le taux résultant de l'application de cette formule ne peut être inférieur à 50% ni supérieur à 100%. Pour les véhicules acquis avant le 1^{er} janvier 2018, le pourcentage de déduction est de minimum 75%¹⁸. Lorsque le véhicule a une émission égale ou supérieure à 200 grammes de CO₂/km ou lorsque le taux émission n'est pas disponible au sein de la Direction d'immatriculation des véhicules (dit « D.I.V. »), le pourcentage de déduction est plafonné à 40%.

En outre, depuis le 1^{er} janvier 2020, le législateur a voulu freiner l'utilisation des véhicules hybrides qui sur papier, ont une émission de CO₂ assez faible en raison du moteur électrique mais qui dans les faits, circulent principalement sur le moteur thermique en raison de la faible capacité de la batterie.

¹⁶ Le coefficient est fixé à 1 pour les véhicules alimentés uniquement au diesel et à 0,95 pour les autres véhicules. Lorsque le véhicule est équipé d'un moteur au gaz naturel et que sa puissance fiscale est inférieure à 12 chevaux fiscaux, le coefficient est réduit à 0,90 Cf. C.I.R.92, art. 66, §1^{er}, al. 1^{er}, 2^o, modifié par la loi du 27 juin 2021 portant des dispositions fiscales diverses et modifiant la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, *M.B.*, 30 juin 2021, art. 28 ; Circulaire 2022/C/10 du 24 janvier 2022 relative à la limitation de la déduction des frais de voiture, point A.

¹⁷ C.I.R.92, art. 66, §1^{er}, al. 2, modifié par la loi du 27 juin 2021 précitée, art. 28 ; Circulaire 2022/C/10 du 24 janvier 2022 précitée, point B.

¹⁸ Exception qui ne s'applique pas à l'impôt des sociétés en vertu de l'article 198*bis* du C.I.R.92.

Les véhicules concernés, qualifiés de « faux hybrides », sont ceux qui répondent aux 3 caractéristiques suivantes :

- Véhicule hybride plug-in (rechargeable) équipé à la fois d'un moteur thermique et d'une batterie électrique qui peut être rechargée via une source d'énergie externe au véhicule¹⁹ ;
- Acheté, pris en leasing ou loué à partir du 1^{er} janvier 2018 ;
- Équipé d'une batterie électrique d'une capacité énergétique de moins de 0,5 kWh par 100 kilos du poids de la voiture ou dont l'émission CO₂ est supérieure à 50 grammes de CO₂/km²⁰.

Ainsi, le régime fiscal applicable aux véhicules thermiques est étendu à ces « faux hybrides ». L'émission CO₂ à prendre en considération est en conséquence celle du véhicule correspondant²¹ pourvu d'un moteur utilisant exclusivement le même carburant. S'il n'existe pas de véhicule correspondant, la valeur de l'émission est multipliée par 2,5.

Une liste complète des véhicules faussement hybrides ainsi que des véhicules correspondants et leur taux d'émission de CO₂ est disponible sur le site internet du S.P.F. Finances²².

Enfin, les utilisateurs de véhicules hybrides sont encouragés à rouler davantage sur le moteur électrique puisque la déductibilité des frais de carburant pour ce type de véhicule est plafonnée à 50%²³. Cette règle s'applique pour tous les véhicules hybrides rechargeables, qualifiés ou non de « faux hybrides »²⁴.

¹⁹ Seuls les plug-in hybrides peuvent être considérés comme des « faux hybrides ». Les full-hybrides (qui ne peuvent pas être rechargés sur le réseau électrique et dont la batterie se recharge grâce à l'énergie cinétique récupérée lors des phases de décélération ou de freinage) sont quant à eux assimilés à des véhicules thermiques.

²⁰ C.I.R.92, art. 66, §1^{er}, al. 3, modifié par la loi du 27 juin 2021 précitée, art. 28 ; Circulaire 2022/C/10 du 24 janvier 2022 précitée, point C.

²¹ La notion de « véhicule correspondant » est définie par l'Arrêté royal du 5 septembre 2019 modifiant l'AR/CIR92 en ce qui concerne la notion de véhicule correspondant, *M.B.*, 17 septembre 2019.

²² Liste disponible sur <https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/121-valse-hybrides-faux-hybrides-falscher-hybrid-2022-03-17.xlsx>.

²³ D. DARTE et Y. NOËL, *Maîtriser l'I.Soc.*, 19^e éd., Seraing, Edi. pro, 2022, p. 323.

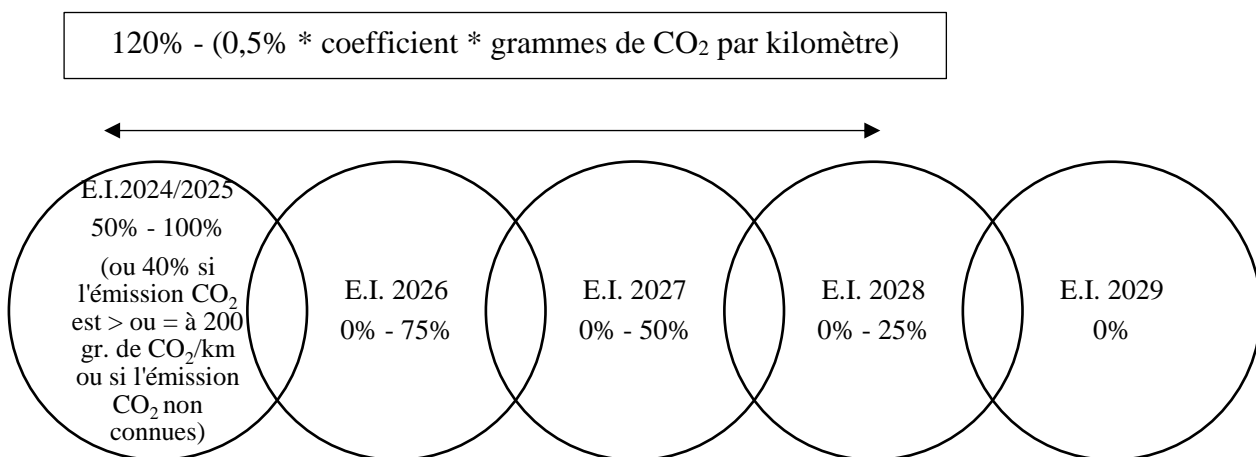
²⁴ N. WELLEMANS, « Rémunérations alternatives : tour d'horizon des nouveautés 2022 », *B.J.S.*, 2022/696, p. 7

2.2.2 Véhicule acheté, pris en leasing ou en location entre le 1^{er} juillet 2023 et le 31 décembre 2025

Lorsque le véhicule est acquis entre le 1^{er} juillet 2023 et le 31 décembre 2025, les règles exposées au point précédent continuent de s'appliquer²⁵.

Néanmoins, lorsque le véhicule utilisé émet des émissions carbone, le pourcentage de déduction sera exempté de minima et progressivement plafonné à des taux de plus en plus réduits dès l'exercice d'imposition 2026.

A partir de l'exercice d'imposition 2029, les frais afférents à l'utilisation d'un véhicule polluant ne seront plus fiscalement admis comme frais professionnels déductibles. Aucun interdit n'est cependant institué quant à l'utilisation d'un véhicule à carburant fossile ou hybride²⁶.



L'absence de minima revient *in fine* à diminuer le pourcentage de déduction des frais professionnels afférents aux véhicules les plus polluants²⁷.

²⁵ Circulaire 2021/C/115 du 22 décembre 2021 précitée, point 1.6.

²⁶ « Les véhicules hybrides s'entendent soit des hybrides dont la batterie électrique est alimentée exclusivement au moyen d'un moteur à combustion et / ou par l'énergie de freinage (« full-hybrides »), soit des hybrides équipés d'un moteur à carburant et d'une batterie électrique qui peut être rechargée via une connexion à une source d'alimentation externe (« hybrides plug-in ») » Cf. Circulaire 2021/C/115 du 22 décembre 2021 précitée, point 1.5.

²⁷ Remarque : on appliquera le taux de 0% lorsqu'aucune donnée relative à l'émission de CO₂ du véhicule n'est disponible au sein de la D.I.V. Cf. D. DARTE et Y. NOËL, *op. cit.*, p. 324.

Exemple

X est propriétaire d'un véhicule essence qui émet des émissions CO₂ de 200 g/km.

Pour les exercices d'imposition 2024 et 2025, X peut justifier en frais professionnels 40% des frais afférents à l'utilisation de son véhicule.

Pour l'exercice d'imposition 2026, X appliquera la formule suivante :

$$[120\% - (0,5\% * 0,95 * 200)]$$

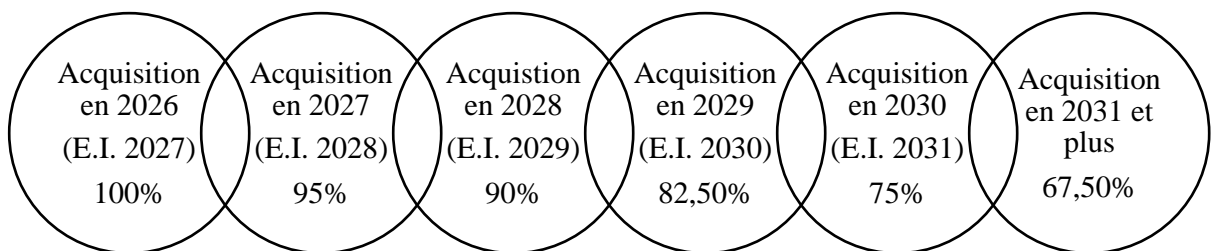
⇒ Le résultat est exempté de minima. Ainsi, le taux de déduction sera de 25%.

2.2.3 Véhicule acheté, pris en leasing ou en location à partir du 1^{er} janvier 2026

Les frais afférents à l'utilisation d'un véhicule à carburant fossile ou hybride²⁸ acheté, pris en leasing ou en location à compter du 1^{er} janvier 2026 ne seront plus déductibles au titre de frais professionnels.

Seuls les véhicules sans émission carbone restent fiscalement avantageux avec un pourcentage de déduction fixé à 100% pour l'exercice d'imposition 2027.

L'objectif de la réforme est d'encourager une transition écologique rapide du parc automobile belge. Par conséquent, la loi prévoit de diminuer progressivement le pourcentage de déductibilité en fonction de l'année d'acquisition du véhicule. Une fois déterminé, le pourcentage applicable reste en vigueur pour toute la durée d'utilisation ou de location du véhicule.



29

²⁸ On vise tous les véhicules hybrides à savoir les full-hybrides (véhicules dont la batterie se recharge grâce à l'énergie cinétique récupérée lors des phases de décélération ou de freinage) et les plug-in hybrides (véhicules dont la batterie se recharge via une source d'énergie externe) qu'ils soient qualifiés de « faux-hybrides » ou non.

²⁹ Circulaire 2021/C/115 du 22 décembre 2021 précitée, point 1.4.

A l'impôt des personnes morales, la loi du 25 novembre 2021 crée une taxe sur les véhicules d'entreprise avec émission de CO₂ mis à disposition des employés et dirigeants d'entreprise et achetés, pris en leasing ou en location à partir du 1^{er} janvier 2026³⁰. Cette taxe est fixée à concurrence de 25% des frais afférents à l'utilisation des dits véhicules.

A partir de l'exercice d'imposition 2028, cette taxe est étendue aux véhicules sans émission carbone acquis à partir du 1^{er} janvier 2027 et mis à disposition du personnel de l'entité assujettie à l'I.P.M. Dans cette hypothèse, la taxe sera calculée sur un pourcentage des frais afférents à l'utilisation du véhicule³¹. Cette taxe pourra en conséquence être temporairement évitée si le véhicule électrique est acquis au plus tard en 2026.

Année d'acquisition	% de la taxe supplémentaire à l'I.P.M.
2027	5%
2028	10%
2029	17,5%
2030	25%
2031 et suivantes	32,5%

2.2.4 Tableau de synthèse

Nous renvoyons le lecteur à l'annexe n°1.

2.3 Déduction forfaitaire pour les déplacements effectués entre le domicile et le lieu de travail – introduction d'un régime transitoire

A l'impôt des personnes physiques, les contribuables qui défrayent leurs frais réels peuvent pour les déplacements effectués en voiture entre le domicile et le lieu de travail déduire un forfait de charges de 0,15€ par kilomètre parcouru³².

La loi organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité prévoit que le forfait de 0,15€ par kilomètre parcouru continuera de s'appliquer pour les déplacements effectués au moyen d'un véhicule sans émission carbone d'ici après le 1^{er} janvier 2026 (E.I. 2027). A l'inverse, le

³⁰ C.I.R.92, art. 234, al. 1^{er}, 8^o et 9^o, modifiés par la loi du 25 novembre 2021 précitée, art. 8.

³¹ C.I.R.92, art. 223 et 225, modifiés par la loi du 25 novembre 2021 précitée, art. 6 et 7 ; O. EVRARD, *op. cit.*, p. 12 ; N. WELLEMAN, *op. cit.*, p. 7 ; S. DUMORTIER et J. LENNERTZ, *op. cit.*, p. 13.

³² C.I.R.92, art. 66, §4 et 5.

forfait ne s'appliquera plus pour les déplacements réalisés au moyen d'un véhicule à carburant fossile ou hybride³³ à compter de cette même date.

Toutefois, la déduction forfaitaire s'appliquera de manière transitoire pour les véhicules à moteur thermique ou hybride acquis avant le 1^{er} juillet 2023 ainsi que ceux qui achetés, pris en leasing ou en location entre le 1^{er} juillet 2023 et le 31 décembre 2025 si et seulement si la déduction des frais afférents à leur utilisation est toujours possible³⁴.

Le régime peut se résumer comme suit :

Véhicule sans émission carbone	✓
Véhicule avec émissions carbone	Acquis avant le 01.07.2023 ✓
	Acquis du 01.07.2023 au 31.12.2025
	→ Jusqu'à l'E.I. 2027 ✓
	→ A partir de l'E.I. 2028 ✗
	Acquis à partir du 01.01.2026 ✗

Légende : ✓ → le forfait s'applique

✗ → le forfait ne s'applique pas

³³ On vise tous les véhicules hybrides à savoir les full-hybrides et les plug-in hybrides qu'ils soient qualifiés de « faux-hybrides » ou non.

³⁴ Circulaire 2021/C/115 du 22 décembre 2021 précitée, point 1.7.

2.4 Mise à disposition d'un véhicule d'entreprise – nouvelles implications

2.4.1 Valeur de l'avantage de toute nature résultant de la mise à disposition à des fins privées d'un véhicule d'entreprise dans le chef de l'employé ou du dirigeant d'entreprise

Lorsqu'un employé ou un dirigeant d'entreprise bénéficie de la mise à disposition à des fins privées d'un véhicule d'entreprise, il en résulte un A.T.N. taxable dans son chef au titre de rémunération de travailleur ou de dirigeant d'entreprise.

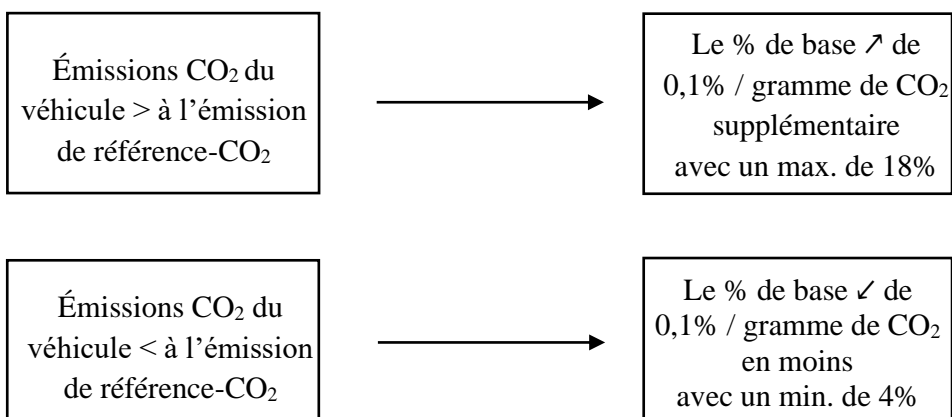
L'article 36 §2 du C.I.R.92 détermine la valeur de cet A.T.N. par application de la formule suivante :

$$6/7 * \text{la valeur catalogue du véhicule} * \text{pourcentage décote} * \text{coefficient de CO}_2$$

35

La loi du 25 novembre 2021 ne modifie pas ce qui précède. Néanmoins, le verdissement de la mobilité aura un impact indirect sur la valeur de l'A.T.N. résultant de la mise à disposition à des fins privées d'un véhicule d'entreprise émettant des émissions carbone.

En effet, le coefficient CO₂ (dernier facteur de la formule) est déterminé selon un pourcentage de base qui s'élève à 5,5 %³⁶. Selon que le véhicule mis à disposition émet des émissions CO₂ supérieures ou inférieures à l'émission de référence-CO₂, ce pourcentage de base est revu à la hausse ou à la baisse³⁷.



³⁵ Le détail de la formule est développé à l'annexe n°2.

³⁶ C.I.R.92, art. 36, §2, al. 4.

³⁷ C.I.R.92, art. 36, §2, al. 6 et 7.

L'émission de référence-CO₂ est déterminée chaque année par arrêté royal³⁸. Cette dernière est calculée selon une moyenne des émissions carbone émises par les véhicules en circulation en Belgique durant l'année qui précède la période imposable concernée. Ainsi, plus les voitures en circulation sont vertes plus l'émission de référence diminue³⁹.

L'émission de référence-CO₂ pour les véhicules à moteur alimenté à l'essence, au LPG ou au gaz naturel était de 91 g/km en 2022 et est fixée à 82 g/km en 2023. Pour les véhicules à moteur alimenté au diesel, l'émission de référence-CO₂ était de 75g/km en 2022 et est fixée à 67g/km en 2023. Ainsi, on constate une diminution de l'émission de référence-CO₂ de 9,89% pour les véhicules à moteur alimenté à l'essence, au LPG ou au gaz naturel et de 10,67% pour les véhicules à moteur alimenté au diesel.

L'impact de cette diminution sur la valeur de l'A.T.N. voiture peut s'illustrer de la manière suivante :

- Voiture essence ; prix catalogue - 39.660,00€ TVAC ; émissions CO₂ – 125g/km
A.T.N. E.I. 2023 : $6/7 * (39.660,00€ * 100%) * \{ 5,5\% + [0,1\% * (125-91)] \} = 1.985,27€$
A.T.N. E.I. 2024 : $6/7 * (39.660,00€ * 100%) * \{ 5,5\% + [0,1\% * (125-82)] \} = 2.015,86€$
➔ Pour un même véhicule essence, la valeur de l'A.T.N. a augmenté de 1,54%.

- Voiture électrique ; prix catalogue - 62.765,00€ TVAC ; émissions de CO₂ – 0g/km
A.T.N. E.I. 2023 : $6/7 * (62.765,00€ * 100%) * 4\% = 2.151,94€$
A.T.N. E.I. 2024 : $6/7 * (62.765,00€ * 100%) * 4\% = 2.151,94€$
➔ La valeur de l'A.T.N. est identique

³⁸ C.I.R.92, art. 36, §2, al. 5 ; Arrêté royal du 11 décembre 2022 modifiant, en ce qui concerne les avantages de toute nature, l'AR/CIR92 résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition, *M.B.*, 16 décembre 2022.

³⁹ E. MASSET, « Déduction des frais de voiture : le bouleversement est publié », *Sem. Fisc.*, 2021/47, n°502, p. 1.

On constate que la diminution de l'émission de référence-CO₂ aboutit à une augmentation de la valeur de l'A.T.N. résultant de la mise à disposition d'un véhicule émettant des émissions carbone tandis que la valeur de l'A.T.N. résultant de la mise à disposition d'un véhicule électrique n'en n'est pas influencée. De cette manière, un véhicule d'entreprise à carburant fossile devient rapidement moins avantageux pour le bénéficiaire de l'avantage au fur et à mesure du verdissement du parc automobile belge.

Certes, la mise à disposition d'un véhicule électrique reste, dans notre exemple, plus onéreuse que la mise à disposition d'un véhicule essence. Néanmoins, la tendance risque de s'inverser rapidement pour deux raisons. D'une part, grâce à l'évolution de la technologie et aux investissements réalisés par les constructeurs automobiles, les prix des véhicules électriques auront vocation à se démocratiser. D'autre part, la diminution de l'émission de référence-CO₂ continuera de progresser ce qui aboutira à une envolée de la valeur de l'A.T.N. résultant de la mise à disposition d'un véhicule émettant des émissions carbone⁴⁰.

2.4.2 L'avantage de toute nature résultant de la prise en charge par l'entreprise des frais de recharge afférents à un véhicule électrique mis à disposition de l'employé ou du dirigeant d'entreprise

Les employés et dirigeants d'entreprise qui bénéficient de la mise à disposition à des fins privées d'un véhicule d'entreprise reçoivent classiquement une carte carburant. Dans cette hypothèse, la mise à disposition de carburant ne donne pas lieu à l'imposition d'un A.T.N. complémentaire dans le chef du bénéficiaire de l'avantage.

Les employés et dirigeants d'entreprise qui disposent d'un véhicule électrique peuvent-ils prétendre pour le plein d'électricité au même régime fiscal que celui réservé aux cartes carburant? La réponse est nuancée.

⁴⁰ Selon le ministre des Finances : « L'émission de CO₂ et l'âge de la voiture ont également une incidence sur le résultat final. Ainsi, même si la valeur catalogue d'une voiture électrique en 2026 est plus élevée que celle d'une version équivalente à moteur à combustion fossile, cela sera amplement compensé par l'application d'un pourcentage-CO₂ plus faible » Cf. Réponse donnée le 4 novembre 2021 à la question de W. Vermeersch, *Q.R.*, Ch., 2021-2022, n°068, p. 166.

2.4.2.1 La borne de recharge est installée au domicile de l'employé ou du dirigeant d'entreprise

En pratique, la recharge des véhicules électriques est effectuée depuis le domicile de l'employé ou du dirigeant d'entreprise. Les frais d'électricité peuvent alors être remboursés par l'employeur ou la société.

En principe, ce remboursement n'est pas considéré comme faisant partie de l'A.T.N. voiture. En effet, dans cette hypothèse, il n'est pas véritablement question de « mise à disposition » de l'électricité mais d'un remboursement des frais supportés par l'employé ou le dirigeant d'entreprise. En conséquence, l'indemnité perçue par ce dernier constitue, dans son chef, un A.T.N. supplémentaire imposable à sa valeur réelle⁴¹.

Néanmoins, afin de ne pas décourager le verdissement du parc des véhicules d'entreprise, le ministre des Finances permet de déroger au principe moyennant le respect de certaines conditions⁴².

Ainsi, le remboursement du plein d'électricité effectué depuis le domicile de l'employé ou du dirigeant d'entreprise n'est pas constitutif d'un A.T.N. supplémentaire lorsque :

- Le remboursement des frais d'électricité est prévu dans la « *car policy* » de l'entreprise ;
- La borne de recharge doit notifier à l'employeur / société les chiffres exacts de consommation électrique de la voiture mise à disposition (l'objectif est de veiller à ce que l'employeur / société ne rembourse pas les frais d'électricité afférents à la recharge de véhicules électriques privés) ;
- L'employeur / société doit se charger de l'installation de la borne de recharge au domicile de l'employé ou du dirigeant d'entreprise.

Le respect de ces trois conditions est indispensable pour bénéficier de la tolérance administrative.

⁴¹ K. JANSSENS, « Avantages de toute nature : remboursement du plein d'électricité à domicile pour la voiture de société : le ministre nuance les conditions », *Act. fisc.*, 2022/11, p. 6.

⁴² Réponse donnée le 20 juillet 2021 à la question de J. Vandenbroucke, *Q.R.*, Ch., 2020-2021, n°060, p. 160.

A défaut, trois hypothèses doivent être distinguées⁴³ :

- L'indemnité reçue couvre l'électricité chargée à domicile pour effectuer des déplacements professionnels : il n'en résulte aucun A.T.N. taxable. Il s'agit d'un remboursement de frais propres à l'employeur⁴⁴.
- L'indemnité perçue couvre l'électricité chargée à domicile pour effectuer les trajets entre le domicile et le lieu de travail : le montant alloué constitue un A.T.N. imposable dans le chef de l'employé ou du dirigeant d'entreprise. Les contribuables qui optent dans leur déclaration fiscale pour la déduction forfaitaire des frais professionnels, bénéficient d'une exonération de l'indemnité reçue à concurrence d'un montant de 430,00€ (montant indexé pour l'E.I. 2023) - 470,00€ (montant indexé pour l'E.I. 2024)⁴⁵.
- L'indemnité obtenue couvre l'électricité chargée à domicile pour effectuer des déplacements purement privés : dans ce cas, le remboursement des frais d'électricité constitue un A.T.N. imposable dans le chef de l'employé ou du dirigeant d'entreprise à concurrence de l'intégralité de son montant.

2.4.2.2 La borne de recharge est installée sur le site de l'entreprise

Parallèlement à la recharge à domicile, une borne de recharge peut être installée sur le site de l'entreprise.

Dans cette hypothèse, la mise à disposition d'une borne de recharge installée sur le site de l'entreprise constitue une véritable « mise à disposition de l'électricité ». Ainsi, aucun A.T.N. complémentaire n'est imposable dans le chef de l'employé ou du dirigeant d'entreprise qui y recharge son véhicule de société.

Pour être tout à fait complet, nous pouvons également envisager le cas d'un employé ou d'un dirigeant d'entreprise qui utilise la borne installée sur le site de l'entreprise pour effectuer le plein d'électricité de son propre véhicule électrique. Dans ce second cas, deux hypothèses doivent être distinguées :

⁴³ Réponse précitée, *Q.R.*, Ch., 2020-2021, n°060, p. 160.

⁴⁴ C.I.R.92, art. 31, al. 2, 1°.

⁴⁵ C.I.R.92, art.38, §1^{er}, 9°, c).

- La recharge est effectuée pour des déplacements professionnels : dans ce cas, l'utilisation de la borne de recharge ne constitue pas une rémunération taxable dans le chef de l'employé ou du dirigeant d'entreprise⁴⁶.
- La recharge intervient pour effectuer des déplacements privés⁴⁷ : dans ce cas, un A.T.N. est imposable dans le chef de l'employé ou du dirigeant d'entreprise. Cet avantage correspond à la différence entre le prix du marché du kWh et la participation éventuelle de l'employé ou du dirigeant d'entreprise⁴⁸.

2.4.2.3 La borne de recharge est installée dans une infrastructure publique de recharge

Lorsque la mise à disposition d'un véhicule d'entreprise s'accompagne de la mise à disposition gratuite d'une carte de recharge, aucun A.T.N. supplémentaire n'est imposable dans le chef du de l'employé ou du dirigeant d'entreprise. La mise à disposition gratuite des frais d'électricité fait partie intégrante de l'A.T.N. voiture au même titre que la carte carburant ne constitue pas un A.T.N. supplémentaire dans le chef du bénéficiaire l'avantage.

⁴⁶ C.I.R.92, art. 31, al. 2, 1° ; Il s'agit d'un remboursement de frais propres à l'employeur.

⁴⁷ En ce compris les déplacements effectués entre le domicile et le lieu de travail.

⁴⁸ Remarque : du point de vue de la sécurité sociale, cet A.T.N. est soumis au paiement de cotisations de sécurité sociale uniquement en proportion des frais d'électricité supportés pour effectuer des déplacements purement privés (soit pour des déplacements autres que ceux effectués entre le domicile et le lieu de travail).

2.4.3 Quotité non déductible de l'avantage de toute nature résultant de la mise à disposition à des fins privées d'un véhicule d'entreprise

A l'impôt des sociétés, les contribuables peuvent déduire en totalité la valeur de l'A.T.N. résultant de la mise à disposition à des fins privées d'un véhicule d'entreprise⁴⁹. L'éventuelle intervention personnelle du bénéficiaire de l'avantage n'est pas prise en compte pour déterminer la valeur de l'A.T.N. déductible⁵⁰.

Néanmoins, en vertu de l'article 198 §1^{er} 9° et 9°*bis* du C.I.R.92, 17% ou 40% de la valeur de l'A.T.N. voiture constitue une dépense non admise selon que la société intervient en tout ou en partie dans les frais de carburant liés à l'utilisation privée du véhicule⁵¹.

Dans l'hypothèse où le véhicule mis à disposition de l'employé ou du dirigeant d'entreprise est électrique, la question se pose de savoir si l'article 198 §1^{er} 9° et 9°*bis* du C.I.R.92 s'applique *mutatis mutandis*.

Plusieurs décisions du Service des Décisions Anticipées en matière fiscale (dit « S.D.A. »)⁵² confirment que la mise à disposition d'une carte de recharge suit le régime fiscal réservé à la

⁴⁹ Par le passé, une entreprise qui mettait à disposition de son personnel un véhicule de société pouvait décider de déduire de la totalité des frais afférents à l'utilisation du véhicule la valeur forfaitaire de l'avantage de toute nature ou les frais réellement exposés afférents à l'utilisation privée du véhicule lorsque ceux-ci étaient supérieurs à la valeur de l'A.T.N. Désormais, la deuxième méthode n'est plus acceptée Cf. Projet de loi organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité, commentaire des articles, *Doc. Parl., Ch., 2020-2021, n°2170/001, p. 9.*

⁵⁰ Précision apportée à la suite de deux arrêts de la Cour de cassation du 25 juin 2020 (F.18 0116.N) et du 8 janvier 2021 (F.20 0046.N) Cf. Commentaire des articles précité, *Doc. Parl., Ch., 2020-2021, n°2170/001, p. 9* ; E. MASSET, « Contribution à l'utilisation d'une voiture de société et limitation des frais déductibles », *Sem. Fisc., 2021/13, n°468, p. 3* ; A titre d'exemple, si les frais d'utilisation d'un véhicule d'entreprise mis à disposition d'un employé s'élèvent pour l'année 2022 à 8.000,00€, que la valeur de l'A.T.N. est égale à un montant de 1.850,00€ et que l'employé intervient personnellement à concurrence de 500,00€, la société appliquera la limite de déductibilité des frais de véhicule à concurrence de 8.000,00€ (frais totaux) - 1.350,00€ (ATN – intervention personnelle) – 500,00€ (intervention personnelle).

⁵¹ Le régime applicable à l'impôt des sociétés a été complètement étendu à l'impôt des personnes morales Cf. C.I.R.92, art. 223, al.1^{er}, 4° et 5°, modifiés par la loi du 21 janvier 2022 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B., 28 janvier 2022, art. 47, 2°* ; Cette volonté d'étendre le régime transparaisait déjà dans l'exposé des motifs du projet de loi organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité Cf. Exposé des motifs précité, *Doc. Parl., Ch., 2020-2021, n°2170/001, p. 5.*

⁵² Décision anticipée n°2020.0105 du 7 avril 2020 ; Décision anticipée n°2022.0522 du 23 août 2022 ; Cette position s'inscrit dans la position adoptée par le ministre des Finances de l'époque selon laquelle « *Les frais*

carte carburant. Cela signifie que lorsque la société prend en charge tout ou partie des frais d'électricité, 40% de la valeur de l'A.T.N. voiture constitue une dépense non admise à l'impôt des sociétés.

2.4.4 La cotisation de solidarité due par l'employeur

En cas de mise à disposition à des fins privées d'un véhicule d'entreprise visé à l'article 65 du C.I.R.92, une cotisation de solidarité également appelée « cotisation CO₂ » ou « taxe CO₂ » est due par l'employeur au profit de l'O.N.S.S.⁵³.

Notons qu'à la différence des employés, les dirigeants d'entreprise ayant le statut social des travailleurs indépendants supportent des cotisations de sécurité sociale sur la valeur de leur A.T.N. voiture. En conséquence, aucune cotisation de solidarité n'est due.

La cotisation de solidarité est mensuelle et dépend du taux d'émission CO₂ du véhicule concerné ainsi que du carburant utilisé. Elle peut être déduite en totalité au titre de frais professionnels⁵⁴.

Elle se calcule de la manière suivante :

- Pour les véhicules essence : $[(\text{émissions CO}_2 \text{ en g/km} * 9,00\text{€}) - 768] \div 12$;
- Pour les véhicules diesel : $[(\text{émissions CO}_2 \text{ en g/km} * 9,00\text{€}) - 600] \div 12$;
- Pour les véhicules au LPG : $[(\text{émissions CO}_2 \text{ en g/km} * 9,00\text{€}) - 990] \div 12$;
- Pour les véhicules électriques : Cotisation mensuelle minimale fixée actuellement à 20,83€ (montant non indexé).

Le résultat obtenu doit ensuite être indexé au 1^{er} janvier de chaque année selon le coefficient d'indexation afférent à l'année concernée⁵⁵.

d'électricité peuvent être considérés comme des frais de carburant » Cf. Réponse donnée le 28 avril 2014 à la question de L. Van Biesen, Q.R., Ch., 2013-2014, n°159, p. 310.

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

⁵⁴ S. DUMORTIER et J. LENNERTZ, *op. cit.*, p. 16 ; D. DARTE et Y. NOËL, *op. cit.*, p. 327.

⁵⁵ Le coefficient d'indexation est rattaché à l'indice santé du mois de septembre 2004 (114,08). Le montant est adapté le 1^{er} janvier de chaque année conformément la formule suivante : le montant de base est multiplié par l'indice santé du mois de septembre de l'année précédant celle durant laquelle le nouveau montant sera applicable et divisé par l'indice santé du mois de septembre 2004, *Cf. Loi du 29 juin 1981 précitée*, art. 38, §3^{quater}, al.1^{er}, 9°.

La loi organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité prévoit de multiplier la cotisation de solidarité par un facteur d'augmentation à partir du 1^{er} juillet 2023⁵⁶.

Date butoir	Facteur d'augmentation
1 ^{er} juillet 2023	2,25
1 ^{er} janvier 2025	2,75
1 ^{er} janvier 2026	4
1 ^{er} janvier 2027	5,50

En outre, le montant minimum de la cotisation mensuelle, actuellement fixé à 20,83€ (montant non indexé) augmentera à partir de 2025.

Date butoir	Montant minimum non indexé
1 ^{er} janvier 2025	23,41€
1 ^{er} janvier 2026	25,99€
1 ^{er} janvier 2027	28,57€
1 ^{er} janvier 2028	31,15€

Ces augmentations ne concernent que les véhicules d'entreprise achetés, pris en leasing ou en location à partir du 1^{er} juillet 2023.

Il en résulte que pour un même véhicule, le coût de la cotisation de solidarité à charge de l'employeur sera fonction de la date d'acquisition du véhicule.

Exemple

1^{ère} hypothèse : une Volkswagen Golf équipée d'un moteur essence dont les émissions de CO₂ s'élèvent à 125 g/km est mise à disposition d'un employé. Ce véhicule est pris en leasing le 1^{er} janvier 2023. La cotisation de solidarité due chaque mois à l'O.N.S.S. s'élève pour l'année 2023 à :

$$[(125 \times 9,00\text{€}) - 768] \div 12 = 29,75\text{€} \text{ (montant non indexé)}$$

$$(29,75\text{€} \times 171,64) \div 114,08 = 44,76\text{€} \text{ (montant indexé)}$$

⁵⁶ Loi du 25 novembre 2021 précitée, art. 34 ; N. WELLEMANS, *op. cit.*, p. 8.

2^{ème} hypothèse : ce même véhicule est pris en leasing le 1^{er} juillet 2023. La cotisation de solidarité due à partir du mois de juillet 2023 s'obtient en multipliant le résultat obtenu sous la 1^{ère} hypothèse par 2,25.

$$44,76 * 2,25 = 100,71\text{€}$$

⇒ Le coût social de la mise à disposition du véhicule augmente pour l'employeur de 125 % après application du facteur d'augmentation.

3^{ème} hypothèse : si on compare avec un modèle électrique, la cotisation de solidarité due chaque mois s'élève pour l'année 2023 à :

$$20,83\text{€} * (171,64 \div 114,08) = 31,34\text{€}$$

⇒ Le coût social résultant de la mise à disposition du véhicule diminue de 29,98% (par rapport à la 1^{ère} hypothèse) et de 68,88% (par rapport à la 2^{ème} hypothèse).

En conséquence, les entreprises doivent rester particulièrement attentives à ce volet social de la réforme au risque de subir une augmentation importante de leur budget salarial.

3 FISCALITÉ DES BORNES DE RECHARGE

3.1 Déduction des frais afférents à l'acquisition et à l'installation d'une borne de recharge

Les frais afférents à l'acquisition et à l'installation d'une borne de recharge étaient jusqu'à l'adoption de la loi organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité déductibles au titre de frais professionnels dans les limites fixées par l'article 66 du C.I.R.⁵⁷.

La réforme permet désormais une déduction à concurrence de 100% de ces frais quel que soit le type de véhicule qui fait usage de la borne de recharge (véhicule électrique ou hybride)⁵⁸.

⁵⁷ Cf. notamment Réponse donnée le 20 août 2021 à la question de V. Scourneau, *Q.R.*, Ch., 2020-2021, n°062, p. 275.

⁵⁸ Circulaire 2021/C/115 du 22 décembre 2021 précitée, point 1.9.

Cependant, dans un souci de cohérence, la loi prévoit tout de même que la déduction des frais supportés pour l'acquisition et l'installation de bornes de recharge achetées, prises en leasing ou en location à partir du 1^{er} janvier 2030 sera limitée à 75%⁵⁹.

3.2 Incitants fiscaux à l'acquisition et à l'installation d'une borne de recharge

3.2.1 Déduction de frais majorée pour bornes de recharge pour voitures électriques

Depuis le 1^{er} septembre 2021, l'article 64^{quater} du C.I.R.92 permet aux entreprises de déduire de façon majorée les amortissements relatifs à l'acquisition et à l'installation de bornes de recharge ainsi qu'aux frais accessoires⁶⁰ amortis au même rythme que les bornes nouvellement acquises⁶¹.

Cette déduction de frais majorée est fixée à concurrence de 200% lorsque le contribuable a réalisé l'investissement entre le 1^{er} septembre 2021 et le 31 mars 2023⁶². Pour les investissements réalisés entre le 1^{er} avril 2023 et le 31 août 2024, la déduction de frais majorée est portée à 150%. Ainsi, le montant déductible par période imposable est obtenu en augmentant la valeur des amortissements et frais accessoires de cette période de 100% ou 50% de leur montant.

Plusieurs conditions doivent cependant être respectées :

- La borne de recharge doit être acquise à l'état neuf ou constituée à l'état neuf ;

⁵⁹ Loi du 25 novembre 2021 précitée, art. 3, 9^o.

⁶⁰ « La notion de « frais accessoires » couvre des frais tels que les frais de transport, le frais d'installation (p. ex., frais de placement, de montage, de raccordement aux sources d'énergie, les travaux de câblage, ect.), les frais d'études, d'expertise, ect. Les coûts liés à l'achat et à l'installation de cabine(s) électrique(s) nécessaire(s) au fonctionnement des stations de recharge seront également pris en compte. Par contre, les coûts liés à l'achat et à l'installation d'une batterie domestique ne sont pas visés par cette mesure » Cf. Circulaire 2021/C/115 du 22 décembre 2021 précitée, point 2.3.

⁶¹ C.I.R.92, art. 64^{quater}, introduit par la loi du 25 novembre 2021 précitée, art. 13 et 14.

⁶² Loi du 5 juillet 2022 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 15 juillet 2022, art. 9 ; Prolongement de 3 mois de la période durant laquelle les investissements doivent être réalisés en raison des retards encourus dans les chaînes de production à la suite de la pandémie de Covid-19 Cf. Circulaire 2023/C/1 du 2 janvier 2023 relative à la déduction de frais majorée et à la réduction d'impôt pour bornes de recharge des voitures électriques, point B.1.6. ; M. VANDEMAELE et K. MARTENS, « Bornes de recharge. Le fisc apporte de plus amples précisions concernant le verdissement de la fiscalité automobile », *Act. fisc.*, 2023/10, p. 6.

- La borne de recharge doit être fixe⁶³ ;
- La borne de recharge doit être accessible au public⁶⁴ pendant toute la période imposable (sous réserve d'un cas d'inaccessibilité indépendant de la volonté du contribuable)⁶⁵ ;
- La borne de recharge doit être intelligente⁶⁶ ;
- La borne de recharge doit être amortie de façon linéaire sur une période d'au minimum 5 ans⁶⁷ ;

La déduction de frais majorée est accordée à partir de l'année au cours de laquelle la borne de recharge est opérationnelle et accessible au public.

La déduction majorée peut être postulée par toutes les entreprises qui réalisent des bénéfices ainsi que par les titulaires de professions libérales qui perçoivent des profits. Cette disposition est également applicable à l'impôt des sociétés⁶⁸.

Il convient d'être attentif au fait que la déduction de frais majorée ne peut plus être cumulée avec la déduction pour investissement visée à l'article 69 C.I.R.92⁶⁹. Initialement, l'interdiction

⁶³ Loi du 21 janvier 2022 précitée, art. 33, 1^o ; Circulaire 2023/C/1 du 2 janvier 2023 précitée, points A.1.1 et A.2.4. ; L'exigence de fixité de la borne de recharge exclu du bénéfice de l'avantage fiscal les câbles de recharge ou « *smart cables* ».

⁶⁴ Une borne de recharge est considérée comme accessible au public lorsqu'elle est librement accessible à tout tiers au moins pendant les heures d'ouverture ou les heures de fermeture habituelles de l'entreprise. L'objectif du gouvernement est de faire participer les entreprises au développement des infrastructures de recharge publiques Cf. Commentaire des articles précité, *Doc. Parl.*, Ch., 2020-2021, n°2170/001, p. 12.

⁶⁵ Par exemple : une panne d'électricité, des travaux publics avec coupure d'électricité ou une catastrophe naturelle Cf. Circulaire 2021/C/115 du 22 décembre 2021 précitée, point 2.4.

⁶⁶ C.I.R.92, art. 64^{quater}, al. 4 ; Circulaire 2021/C/115 du 22 décembre 2021 précitée, point 2.2. ; Circulaire 2023/C/1 du 2 janvier 2023 précitée, point A.1.1.

⁶⁷ Néanmoins, « *si la durée de vie économique estimée de l'actif est plus élevée que cinq ans, il devra évidemment être amorti sur une plus longue période. Un délai de dix ans peut en général être admis comme étant une durée normale d'utilisation d'une borne de recharge* » Cf. Circulaire 2021/C/115 du 22 décembre 2021 précitée, point 2.4.

⁶⁸ F. COUTUREAU et O. EVRARD, « La loi sur le verdissement fiscal et social de la mobilité (partie 2/2) », *B.J.S.*, 2022/686, p. 12.

⁶⁹ C.I.R.92, art 64^{quater}, al. 2, 2^{ème} tiret, modifié par la loi du 5 juillet 2022 précitée, art. 9, 3^o ; Circulaire 2023/C/1 du 2 janvier 2023 précitée, point B.2.8. ; Les entreprises qui seraient tentées de postuler une déduction pour investissement ordinaire doivent prêter attention aux conditions à respecter pour bénéficier de cette déduction fiscale Cf. Question n°947 du W. Vermeersch du 21 mars 2022, *Q.R.*, Ch., 2021-2022, n°084, p. 153 et Réponse donnée le 26 avril 2022, *Q.R.*, Ch., 2021-2022, n°084, p. 154 ; Question n°945 du W. Vermeersch du 21 mars

de cumul ne concernait que la déduction pour investissement d'infrastructure de recharge électrique visée à l'article 69 §1^{er} alinéa 1^{er} 2° e) du C.I.R.92⁷⁰.

3.2.2 Réduction d'impôt pour bornes de recharge pour voitures électriques

La loi du 25 novembre 2021 a également introduit une réduction d'impôt à l'impôt des personnes physiques pour toutes dépenses faites lors de l'acquisition et de l'installation d'une borne de recharge à domicile⁷¹.

Les dépenses qui donnent droit à cette réduction d'impôt sont celles supportées pour l'achat à l'état neuf, l'installation, le renforcement de l'installation électrique et le contrôle d'une borne de recharge⁷².

La réduction d'impôt accordée varie de 15% à 45% de la dépense totale avec un plafond fixé à 1.750,00€ (ou 8.000,00€ en cas de borne de recharge bidirectionnelle) par borne de recharge et par contribuable⁷³. Lorsqu'une imposition commune est établie, la réduction d'impôt s'impute proportionnellement sur les revenus de chacun des conjoints.

L'importance de la réduction d'impôt octroyée dépend de la date à laquelle le contribuable réalise l'investissement.

2022, *Q.R.*, Ch., 2021-2022, n°083, p. 265 et Réponse donnée le 19 avril 2022, *Q.R.*, Ch., 2021-2022, n°083, p. 265.

⁷⁰ Réponse donnée le 16 novembre 2021 à la question de W. Vermeersch, *Q.R.*, Ch., 2021-2022, n°069, p. 171 ; L. DELINTE, « La combinaison de la déduction majorée des frais pour les bornes de recharge avec la déduction pour investissement est possible », *B.J.S.*, 2022/691, p.13.

⁷¹ C.I.R.92, art. 145⁵⁰, introduit par la loi du 25 novembre 2021 précitée, art. 15 et 16 ; En encourageant les particuliers (outre les entreprises) à installer une borne de recharge à domicile, l'objectif du gouvernement est de veiller à ce que les bornes installées dans les zones publiques puissent bénéficier davantage à ceux qui n'ont pas la possibilité de recharger leurs véhicules électriques depuis leur domicile et de réduire ainsi la pression qui pèse sur les autorités publiques en ce qui concerne le développement des infrastructures de recharge publiques *Cf.* Commentaire des articles précité, *Doc. Parl.*, Ch., 2020-2021, n°2170/001, p. 16 et 17.

⁷² Circulaire 2023/C/57 du 8 juin 2023 avec les F.A.Q. relatives à la réduction d'impôt pour bornes de recharge pour voitures électriques, point 2.

⁷³ Loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses, *M.B.*, 30 novembre 2022, art. 44, 1° et 2° et art. 53, al. 5 et 6 ; Ce montant n'est pas indexé et n'est pas réduit au *pro rata* selon que les dépenses sont supportées en début ou en milieu d'année. Ce plafond s'applique aux dépenses réalisées à partir du 1^{er} janvier 2022 pour les bornes de recharge ordinaires à sens unique et à partir du 1^{er} janvier 2023 pour les bornes de recharge bidirectionnelles. Pour les dépenses supportées en 2021, le plafond était fixé à 1.500,00€.

Période durant laquelle le contribuable installe une borne de recharge	Réduction d'impôt accordée
Du 1 ^{er} septembre 2021 au 31 décembre 2022	45%
Du 1 ^{er} janvier 2023 au 31 décembre 2023	30%
Du 1 ^{er} janvier 2024 au 31 août 2024	15%

Plusieurs conditions doivent être respectées⁷⁴ :

- La dépense doit avoir été faite par une personne physique (assujettie à l'impôt des personnes physiques ou dans certains cas à l'impôt des non-résidents) ;
- La borne doit être installée dans ou à proximité de l'habitation où le contribuable a établi son domicile fiscal au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition pour lequel la réduction est postulée. Il n'est pas requis que le contribuable soit propriétaire de l'habitation où la borne de recharge est installée ;
- La borne de recharge doit être fixe⁷⁵ ;
- La borne doit être installée par un professionnel. Cela signifie qu'un contribuable qui installe lui-même la borne de recharge ne peut pas bénéficier de la réduction d'impôt ;
- La borne de recharge doit être intelligente, approuvée par un organisme de contrôle agréé et utiliser uniquement de l'électricité verte pour la recharge de la voiture ;
- Le contribuable doit tenir à la disposition de l'administration fiscale les documents justificatifs listés à l'article 145⁵⁰ §3 du C.I.R.92⁷⁶. Le contribuable doit être en possession de tous les documents lors du dépôt de sa déclaration fiscale dans laquelle il postule la réduction d'impôt⁷⁷.

Lorsque les dépenses relatives à l'acquisition et l'installation d'une borne de recharge sont déduites au titre de frais professionnels réels, la réduction d'impôt ne peut être postulée. Toutefois, un contribuable pourrait envisager de déduire au titre de frais professionnels une partie des frais supportés et pour le surplus solliciter la réduction d'impôt pour borne de recharge⁷⁸.

⁷⁴ C.I.R.92, art. 145⁵⁰ ; Circulaire 2023/C/1 du 2 janvier 2023 précitée, points A.2. et C.3. ; Circulaire 2023/C/57 du 8 juin 2023 précitée, point A.

⁷⁵ Loi du 21 janvier 2022 précitée, art. 37, 1^o.

⁷⁶ Obligation complétée à partir de l'E.I. 2023 Cf. Loi du 20 novembre 2022 précitée, art. 44, 3^o et art. 53, al. 6.

⁷⁷ Réponse donnée le 9 mars 2023 à la question de W. Vermeersch, *Q.R.*, Ch., 2022-2023, n°105, p. 178.

⁷⁸ Circulaire 2023/C/57 du 8 juin 2023 précitée, point A.10.

Exemple⁷⁹

En 2023, X fait installer à son domicile une borne de recharge. Toutes les conditions pour bénéficier de la réduction d'impôt sont remplies. Le coût total pour l'achat, l'installation et le contrôle est de 2.000,00€ TVAC.

Cette dépense est considérée comme frais professionnels à concurrence de 70% (1.400,00€). La quotité privée de la borne est en conséquence de 30% (600,00€).

Lors de l'exercice d'imposition 2024, Monsieur X peut-il prétendre à une réduction d'impôt pour borne de recharge ?

- Dépenses totales : 2.000,00€
- Dépenses exclues : -1.400,00€
- Dépenses qui entrent en considération pour la réduction d'impôt : 600,00€
- Plafond par borne et par contribuable : 1.750,00€
- Montant à mentionner dans la déclaration : 600,00€
- Calcul de la réduction d'impôt : $600,00€ * 30\% = 180,00€$

Pour le surplus, nous renvoyons vers les circulaires administratives 2023/C/1 du 2 janvier 2023 et 2023/C/57 du 8 juin 2023⁸⁰.

3.3 Intervention de l'employeur / société dans l'acquisition et l'installation d'une borne de recharge au domicile de l'employé ou dirigeant d'entreprise

3.3.1 Régime fiscal applicable à l'employé ou au dirigeant d'entreprise

3.3.1.1 L'employeur / société offre un budget « borne de recharge »

A l'instar du régime réservé aux remboursements des frais d'électricité, lorsque l'employeur / société intervient dans les frais supportés lors de l'installation d'une borne de recharge à domicile, l'indemnité perçue par l'employé ou le dirigeant d'entreprise constitue, dans son chef, un A.T.N. imposable évalué à sa valeur réelle.

⁷⁹ Exemple inspiré de la Circulaire 2023/C/57 du 8 juin 2023 précitée, point B.5.

⁸⁰ Circulaire 2023/C/1 du 2 janvier 2023 précitée ; Circulaire 2023/C/57 du 8 juin 2023 précitée.

Le montant de l'indemnité peut être pris en considération pour le calcul de la réduction d'impôt⁸¹.

Exemple

Monsieur X décide de faire installer à son domicile une borne de recharge pour voiture électrique en 2023. Le coût de l'installation est de 2.000,00€ TVAC. Il perçoit une indemnité de son employeur égale à 500,00€. La réduction d'impôt à laquelle Monsieur X a droit est égale à $2.000,00€ * 30\% = 600,00€$.

3.3.1.2 L'employeur / société met à disposition de son employé ou de son dirigeant d'entreprise une borne de recharge à domicile

Lorsque l'employé ou le dirigeant d'entreprise dispose pour son utilisation personnelle d'un véhicule d'entreprise, la mise à disposition d'une borne de recharge à domicile ne constitue pas un A.T.N. supplémentaire dans son chef moyennant le respect des conditions suivantes⁸² :

- L'employeur / société doit se charger de l'installation de la borne de recharge au domicile de l'employé ou du dirigeant d'entreprise ;
- La borne de recharge doit notifier à l'employeur / société les chiffres exacts de consommation de la voiture mise à disposition ;
- L'employeur / société doit intervenir dans les frais de recharge et le remboursement des frais d'électricité doit être prévu dans la « *car policy* » de l'entreprise.

Dans cette hypothèse, l'employé ou le dirigeant d'entreprise ne pourra logiquement prétendre à aucune réduction d'impôt pour bornes de recharge dans sa déclaration fiscale.

3.3.2 Régime fiscal applicable à l'employeur / société

Lorsqu'un employeur / société intervient dans les frais afférents à l'acquisition et l'installation d'une borne de recharge au domicile de son employé ou de son dirigeant d'entreprise, ces dépenses peuvent être déduites selon deux hypothèses :

- En cas de budget « borne de recharge », l'indemnité allouée est déductible à concurrence de la quotité professionnelle de la borne ;

⁸¹ Circulaire 2023/C/57 du 8 juin 2023 précitée, point B.7.

⁸² Conditions identiques à celles exigées en matière de remboursement des frais d'électricité Cf. point 2.4.2.1.

- En cas de mise à disposition de la borne de recharge, les dépenses sont déductibles en totalité.

Pour tenir compte de ces nouveaux paramètres, l'entreprise devra nécessairement adapter sa « *car policy* ». Par exemple, des précisions seront apportées quant à la possibilité ou non de faire installer une borne de recharge au domicile de l'employé ou du dirigeant d'entreprise ainsi que les conséquences liées à leur départ de l'entreprise.

4 APPLICATION PRATIQUE

4.1 Données de base

Monsieur X est expert-comptable indépendant. Il exerce sa profession en personne physique au sein d'un bureau d'experts-comptables situé à 25 km de son domicile. Il télétravaille de manière régulière à concurrence de 2 jours par semaine. Il possède une Volkswagen de type Golf essence qu'il utilise pour effectuer ses déplacements privés et professionnels (quotité professionnelle du véhicule : 75%). Il a acheté ce véhicule le 30 juin 2019 (date de la 1^{ère} immatriculation) pour un prix de 39.660,00€ TVAC (valeur catalogue).

Monsieur X envisage de remplacer sa voiture actuelle par un véhicule électrique ou hybride.

Les caractéristiques techniques des véhicules qu'il envisage d'acquérir sont reprises ci-dessous :

1. Volkswagen ID.4. Pro : véhicule 100% électrique / valeur catalogue - 62.765,00€ T.V.A.C. / émission CO₂ - 0 g/km.
2. Renault Austral Full hybride : véhicule full hybride (essence) / valeur catalogue - 41.450,00€ T.V.A.C. / émission CO₂ - 104g/km.

Monsieur X se demande à quel moment il doit réaliser cet investissement afin que ce changement lui soit le plus favorable sur le plan fiscal. Monsieur X souhaite tout de même conserver sa voiture actuelle autant que possible (cette dernière n'ayant que 4 ans).

En outre, Monsieur X projette d'exercer son activité professionnelle en société. Sur le plan de la fiscalité automobile, il souhaite savoir si ce passage lui sera favorable ou non.

Par souci de simplification, les frais de financement ne sont pas pris en compte (ceux-ci n'étant pas concernés par la limite de déductibilité des frais de voiture).

Afin de faciliter la lecture, le détail des calculs est à retrouver à l'annexe n°3.

4.2 Hypothèse n°1 : Monsieur X exerce son activité professionnelle en personne physique

	Volkswagen Golf essence (situation actuelle)	Volkswagen ID.4 Pro	Renault Austral Full hybride
Frais déductibles y compris les frais de carburant / d'électricité	60,63%	100% pour un achat avant le 01.01.2027	- Si achat entre le 01.07.2023 et le 31.12.2025 : 70,60% jusqu'à l'E.I. 2026. Ensuite, application des plafonds. A partir de l'E.I. 2029 : 0% - Si achat après le 01.01.2026 : 0%
Forfait domicile / lieu de travail	1.005,00€	1.005,00€	- Si achat entre le 01.01.2023 et le 31.12.2025 : 1.005,00€ jusqu'à l'E.I. 2027 - Si achat après le 01.01.2026 : ✕
Avantage borne de recharge	✕	- Déduction à 100% au titre de frais professionnels à concurrence de 75% de la dépense totale (si achat de la borne avant le 01.01.2030) - Réduction d'impôt à concurrence de 25% de la dépense totale (30% si installation avant le 31.12.2023 ; 15% si installation avant le 31.08.2024)	✕

Le véhicule hybride n'est pas intéressant sur le plan fiscal. En effet, en ce qui concerne la déductibilité des frais, Monsieur X ne bénéficiera que de 10% supplémentaires et d'un avantage fiscal limité dans le temps.

Ainsi, nous conseillerons à Monsieur X d'investir dans le 100% électrique idéalement soit avant la fin de l'année 2023 ou avant le 31 août 2024 afin de bénéficier de la réduction d'impôt pour bornes de recharge.

4.3 Hypothèse n°2 : Monsieur X exerce son activité professionnelle en société

Imaginons que dans cette hypothèse, Monsieur X est dirigeant de sa propre société. La société est propriétaire du véhicule et Monsieur X bénéficie de la mise à disposition gratuite dudit véhicule pour effectuer ses déplacements professionnels et privés.

Si Monsieur X fait l'acquisition d'un véhicule électrique, la société interviendra dans les frais de recharge du véhicule et se chargera de l'installation d'une borne de recharge au domicile de Monsieur X ainsi que sur le site de la société.

	Volkswagen Golf essence (situation actuelle)	Volkswagen ID.4. Pro	Renault Austral Full hybride
Dans le chef de Monsieur X			
A.T.N. Voiture P.I. 2023 / E.I. 2024	1.591,70€	1.798,90€	1.758,89€
A.T.N. carburant / borne de recharge / frais d'électricité	✗	✗	✗
Forfait domicile lieu de travail	Cf. point 4.2		
Dans le chef de la société			
Frais déductibles y compris les frais de carburant / d'électricité	Cf. point 4.2		
Quotité forfaitaire non déductible de l'A.T.N. voiture	40% (636,68€)	40% (719,56€)	40% (703,56€)
Cotisation de solidarité	✗	✗	✗

Déductibilité des frais afférents à la borne de recharge et avantages fiscaux à l'acquisition d'une borne de recharge		<ul style="list-style-type: none"> - Déduction fiscale de 100% de la dépense (si achat de la borne avant le 01.01.2030) - Déduction de frais majorée pour la borne installée sur le site de la société (150% si investissement réalisé avant le 31.08.2024) 	
---	--	---	--

Nous remarquons que la voiture électrique est globalement plus avantageuse qu'une voiture essence ou hybride. Monsieur X doit donc dans un futur proche songer à investir dans l'acquisition d'un véhicule électrique par le biais de sa société. Dans l'hypothèse où il ne réalise pas cet investissement avant le 31 août 2024, nous pouvons lui conseiller d'anticiper en installant dans un premier temps une borne de recharge sur le site de sa société afin de bénéficier de la déduction de frais majorée.

A travers cet exemple pratique, nous constatons que le régime fiscal analysé n'est pas plus favorable lorsque la profession est exercée en société. En effet, la plupart des règles s'appliquent *mutatis mutandis* dans les deux situations.

5 CONSIDÉRATIONS FINALES

La loi du 25 novembre 2021 a également introduit ou modifié d'autres régimes fiscaux en matière de mobilité à savoir :

- La déduction pour investissement pour l'acquisition de camions sans émission carbone, l'acquisition d'infrastructures de recharge pour l'hydrogène bleu, vert ou turquoise relatives aux camions sans émission carbone ainsi que pour l'acquisition d'infrastructures de recharge électrique relatives aux camions sans émission carbone ;
- Le budget mobilité.

Nous renvoyons aux circulaires administratives 2021/C/115 du 22 décembre 2021⁸³ et 2022/C/20 du 15 février 2022⁸⁴ pour le détail concernant ces mesures spécifiques.

Enfin, d'autres mesures fiscales incitant à des modes de déplacements alternatifs à la voiture et plus écologiques existent. A titre d'exemples, nous pouvons citer le vélo d'entreprise, la trottinette électrique, le transport collectif organisé par l'employeur, le covoiturage, le recours aux transports en commun. L'article 145²⁸ du C.I.R.92 octroi également une réduction d'impôt en cas d'acquisition d'une motocyclette, d'un tricycle ou d'un quadricycle électrique⁸⁵.

Nous nous limitons simplement à les énumérer pour mémoire.

6 CONCLUSION

Force est de constater que le verdissement fiscal et social de la mobilité favorise l'acquisition de la voiture électrique. En effet, sur le plan fiscal, l'acquisition de nouveaux véhicules à carburant fossile ou hybride est fortement découragée.

D'une part, d'ici à 2026, les frais afférents à l'utilisation des véhicules qui émettent des émissions de CO₂ ne seront plus déductibles au titre de frais professionnels.

D'autre part, l'avantage de toute nature résultant de la mise à disposition à des fins privées d'un véhicule polluant coutera de plus en plus cher au bénéficiaire de l'avantage. Pour les entreprises, le coût social d'un tel avantage augmentera de façon exponentielle si aucun effort n'est fait pour verdir la flotte des véhicules d'entreprise.

Pourtant, sur le terrain, la voiture électrique ne fait pas l'unanimité. Certains épinglent notamment la pollution importante liée à la production et au recyclage des batteries. De plus, beaucoup d'inquiétudes concernent la production d'électricité et l'accessibilité aux points de recharge nécessaires au bon fonctionnement de la mobilité électrique.

⁸³ Circulaire 2021/C/115 du 22 décembre 2021 précitée, point 3.

⁸⁴ Circulaire 2022/C/20 du 15 février 2022 relative au verdissement fiscal de la mobilité – budget mobilité ; En guise de synthèse Cf. C. VAN BRAECKEL et L. VANHAUTE, « Verdissement fiscal du parc de voitures de société à partir de 2023 », *Indic. soc.*, 2021/13, p. 11.

⁸⁵ C.I.R.92, art. 145²⁸, modifié par la loi du 21 janvier 2022 précitée, art. 35 et 60 ; Circulaire 2022/C/113 du 8 décembre 2022 relative à la réduction d'impôt pour l'acquisition d'un véhicule électrique.

Quoi qu'on en pense, la transition vers un parc automobile plus vert nécessite une évolution de nos comportements quotidiens dans le domaine du transport et demandera aux entreprises et aux autorités publiques de relever de nouveaux défis.

Toutefois, nous pouvons regretter que la réforme ne remédie en rien à la complexité du système fiscal belge et au contraire, le complique davantage. De plus, le nouveau régime imaginé par notre gouvernement actuel s'étend sur plusieurs années dont certaines sont encore relativement lointaines. Ainsi, il est possible qu'à l'avenir une future coalition décide de changer les règles du jeu.

Enfin, nous pouvons nous interroger sur la nécessité de maintenir un avantage fiscal sur les véhicules d'entreprise. Polluant ou non, les véhicules sont une source de nuisances importantes lorsque ceux-ci circulent en trop grand nombre sur nos routes.

7 BIBLIOGRAPHIE

- **Législation**

- C.I.R.92, art. 31, 36, 38, 64^{quater}, 65, 66, 69, 145²⁸, 145⁵⁰, 198, 198^{bis}, 223, 225, 234.
- C.T.A., art. 4.

- Loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés, *M.B.*, 2 juillet 1981.
- Loi du 27 juin 2021 portant des dispositions fiscales diverses et modifiant la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, *M.B.*, 30 juin 2021.
- Loi du 25 novembre 2021 organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité, *M.B.*, 3 décembre 2021.
- Loi du 21 janvier 2022 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 28 janvier 2022.
- Loi du 5 juillet 2022 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 15 juillet 2022.
- Loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses, *M.B.*, 30 novembre 2022.

- Arrêté royal du 5 septembre 2019 modifiant l'AR/CIR92 en ce qui concerne la notion de véhicule correspondant, *M.B.*, 17 septembre 2019.
- Arrêté royal du 11 décembre 2022 modifiant, en ce qui concerne les avantages de tout nature, l'AR/CIR92 résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition, *M.B.*, 16 décembre 2022.

- **Document parlementaire**

- Projet de loi organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité, exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 2020-2021, n°2170/001, p. 4.
- Projet de loi organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité, commentaire des articles, *Doc. Parl.*, Ch., 2020-2021, n°2170/001, p. 8.

- **Question et réponse parlementaire**

- Réponse donnée le 28 avril 2014 à la question de L. Van Biesen, *Q.R.*, Ch., 2013-2014, n°159, p. 310.
- Réponse donnée le 20 juillet 2021 à la question de J. Vandebroucke, *Q.R.*, Ch., 2020-2021, n°060, p. 160.
- Réponse donnée le 20 août 2021 à la question de V. Scourneau, *Q.R.*, Ch., 2020-2021, n°062, p. 275.
- Réponse donnée le 4 novembre 2021 à la question de W. Vermeersch, *Q.R.*, Ch., 2021-2022, n°068, p. 166.
- Réponse donnée le 16 novembre 2021 à la question de W. Vermeersch, *Q.R.*, Ch., 2021-2022, n°069, p. 171
- Question n°945 du W. Vermeersch du 21 mars 2022, *Q.R.*, Ch., 2021-2022, n°083, p. 265 et Réponse donnée le 19 avril 2022, *Q.R.*, Ch., 2021-2022, n°083, p. 265.
- Question n°947 du W. Vermeersch du 21 mars 2022, *Q.R.*, Ch., 2021-2022, n°084, p. 153 et Réponse donnée le 26 avril 2022, *Q.R.*, Ch., 2021-2022, n°084, p. 154.
- Réponse donnée le 9 mars 2023 à la question de W. Vermeersch, *Q.R.*, Ch., 2022-2023, n°105, p. 178.

- **Circulaire administrative**

- Circulaire 2021/C/115 du 22 décembre 2021 relative au verdissement fiscal de la mobilité.
- Circulaire 2022/C/10 du 24 janvier 2022 relative à la limitation de la déduction des frais de voiture.
- Circulaire 2022/C/20 du 15 février 2022 relative au verdissement fiscal de la mobilité – budget mobilité.
- Circulaire 2022/C/113 du 8 décembre 2022 relative à la réduction d'impôt pour l'acquisition d'un véhicule électrique.
- Circulaire 2023/C/1 du 2 janvier 2023 relative à la déduction de frais majorée et à la réduction d'impôt pour bornes de recharge des voitures électriques.
- Circulaire 2023/C/57 du 8 juin 2023 avec les F.A.Q. relatives à la réduction d'impôt pour bornes de recharge pour voitures électriques.

- **Décision anticipée**

- Décision anticipée n°2020.0105 du 7 avril 2020.
- Décision anticipée n°2022.0522 du 23 août 2022.

- **Doctrine**

- COUTUREAU, F. et EVRARD, O., « La loi sur le verdissement fiscal et social de la mobilité (partie 2/2) », *B.J.S.*, 2022/686, p. 12 à 13.
- DARTE, D. et NOËL, Y., *Maîtriser l'I.Soc.*, 19^e éd., Seraing, Edi. pro, 2022.

- DELINTE, L., « La combinaison de la déduction majorée des frais pour les bornes de recharge avec la déduction pour investissement est possible », *B.J.S.*, 2022/691, p.13.
 - DUMORTIER, S. et LENNERTZ, J., « Quel virage attendre dans la mobilité suite à la loi du 25 novembre 2021 organisant son verdissement fiscal et social ? », *R.G.F.C.P.*, 2022/5, p. 9 à 26.
 - EVRARD, O., « La loi sur le verdissement fiscal et social de la mobilité (partie 1/2) », *B.J.S.*, 2022/685, p. 12 à 13.
 - JANSSENS, K., « Avantages de toute nature : remboursement du plein d'électricité à domicile pour la voiture de société : le ministre nuance les conditions », *Act. fisc.*, 2022/11, p. 5 à 7.
 - MASSET, E., « Contribution à l'utilisation d'une voiture de société et limitation des frais déductibles », *Sem. Fisc.*, 2021/13, n°468, p. 3.
 - MASSET, E., « Déduction des frais de voiture : le bouleversement est publié », *Sem. Fisc.*, 2021/47, n°502, p.1 à 2.
 - VAN BRAECKEL, C., et VANHAUTE, L., « Verdissement fiscal du parc de voitures de société à partir de 2023 », *Indic. soc.*, 2021/13, p. 10 à 12.
 - VANDEMAELE, M. et MARTENS, K., « Bornes de recharge. Le fisc apporte de plus amples précisions concernant le verdissement de la fiscalité automobile », *Act. fisc.*, 2023/10, p. 5 à 8.
 - WELLEMANS, N., « Rémunérations alternatives : tour d'horizon des nouveautés 2022 », *B.J.S.*, 2022/696, p. 7 à 10.
- **Source internet**
 - X, « COP27 : l'objectif de limiter le réchauffement climatique à 1,5C préservé », disponible sur www.ecologie.gouv.fr, 21 novembre 2022.

- X, « Ajustement à l'objectif 55 », disponible sur www.consilium.europa.eu/fr/, 2 juin 2023.
- X, « L'Accord de Paris », disponible sur <https://unfccc.int/fr>, *s.d.*, consulté le 13 juillet 2023.

8 ANNEXES

8.1 Annexe n°1 : tableau de synthèse – Nouvelles limites de déduction des frais afférents à l'utilisation d'un véhicule d'entreprise (article 66 §1 à 3 du C.I.R.92)

Emissions (g/Km CO ₂)	Achetez, pris en leasing ou en location (***)	Période imposable (Exercice d'imposition)						Période imposable (Exercice d'imposition)						
		2021 (2022)	2022 (2023)	2023 (2024)	2024 (2025)	2025 (2026)	2026 (2027)	2027 (2028)	2028 (2029)	2029 (2030)	2030 (2031)	2031 (2032)	2032 (2033)	
égales à 200 ou plus (**)	avant le 01.01.2018	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
	du 01.01.2018 au 30.06.2023	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
de 1 à 199	du 01.07.2023 au 31.12.2025	-	-	40	40	0-75	0-50	0-25	-	-	-	-	-	-
	à partir du 01.01.2026	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
égales à 0	avant le 01.01.2018	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
	du 01.01.2018 au 30.06.2023	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
égales à 0	du 01.07.2023 au 31.12.2025	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
	à partir du 01.01.2026	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
égales à 0	à partir du 01.01.2027	-	-	-	-	-	-	95	95	95	95	95	95	95
	à partir du 01.01.2028	-	-	-	-	-	-	90	90	90	90	90	90	90
égales à 0	à partir du 01.01.2029	-	-	-	-	-	-	-	82,5	82,5	82,5	82,5	82,5	82,5
	à partir du 01.01.2030	-	-	-	-	-	-	-	-	75	75	75	75	75
égales à 0	à partir du 01.01.2031	-	-	-	-	-	-	-	-	-	67,5	67,5	67,5	67,5
		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

86

⁸⁶ Circulaire 2021/C/115 du 22 décembre 2021 relative au verdissement fiscal de la mobilité, point 1.6.

8.2 Annexe n°2 : calcul de l'A.T.N. voiture (article 36 §2 du C.I.R.92)

$(6/7 * \text{la valeur catalogue du véhicule} * \text{pourcentage décote} * \text{Coefficient de CO}_2$
--

8.2.1 Valeur catalogue du véhicule

La valeur catalogue à prendre en considération est celle facturée à l'état neuf lors d'une vente à un particulier, options et T.V.A. réellement payées comprises, sans tenir compte des réductions, diminutions, rabais ou ristournes⁸⁷. Cette définition s'applique tant à l'égard des véhicules neufs, véhicules d'occasion et véhicules en leasing.

Les F.A.Q. détaillées sur l'A.T.N. voiture apportent davantage de précisions quant à la détermination de cette valeur catalogue⁸⁸.

8.2.2 Pourcentage décote

La décote applicable est fonction de la date de la première immatriculation du véhicule. Lorsque le véhicule est acheté d'occasion, la date à prendre en compte est celle de la première immatriculation lorsque le véhicule était à l'état neuf. Il ne faut donc pas se référer à la date où le véhicule est acheté d'occasion.

Le tableau ci-dessous fixe le pourcentage à appliquer en fonction de la période écoulée à partir de la première immatriculation du véhicule.

Période écoulée depuis la première immatriculation du véhicule (un moins 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%

⁸⁷ C.I.R.92, art. 36, §2, al. 2.

⁸⁸ F.A.Q. détaillées sur les avantages de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition par l'employeur / l'entreprise, qui sont attribués à partir du 1^{er} janvier 2012, version mise à jour en mars 2023.

A partir de 61 mois	70%
---------------------	-----

* Un mois entamé compte pour un mois entier.

Exemple

Si le véhicule est immatriculé pour la première fois le 15 juin 2023, le mois de juin compte pour un mois entier.

1 ^{ere} immatriculation	12 mois	2 ans
15/06/2023	31/05/2024	31/05/2025

Jusqu'au 31 mai 2024, la valeur catalogue est reprise à 100%. A partir du 1^{er} juin 2024, on applique une décote de 6%.

L'A.T.N. voiture est calculé annuellement. Il convient dès lors de calculer la valeur de l'A.T.N. selon un *prorata*.

Pour l'année 2024 (année bissextile) :

- ➔ Du 1^{er} janvier 2024 au 31 mai 2024 : 100% de la valeur catalogue
- ➔ Du 1^{er} juin 2024 au 31 décembre 2024 : 94% de la valeur catalogue
- ➔ Le calcul devient le suivant :

$$(152/366 * 100\% \text{ de la valeur catalogue}) + (214/366 * 94\% \text{ de la valeur catalogue})$$

Lorsqu'un véhicule est mis à disposition à des fins privées pendant une partie de la période imposable, la valeur de l'A.T.N. doit être réduite au *prorata* du nombre de jours calendrier durant lesquels le bénéficiaire a profité de la mise à disposition. Il convient de tenir compte du

premier jour de mise à disposition mais pas du dernier jour durant lequel le véhicule est restitué⁸⁹.

8.2.3 Coefficient de CO₂

Le coefficient de CO₂ est déterminé selon pourcentage de base qui s'élève à 5,5 % pour une émission de référence-CO₂.

L'émission de référence-CO₂ est déterminée chaque année par arrêté royal⁹⁰.

Émission de référence-CO ₂		
Année calendrier	Véhicules à moteur alimenté à l'essence, au LPG ou au gaz naturel	Véhicules à moteur alimenté au diesel
2012	115 g/km	95 g/km
2013	116 g/km	95 g/km
2014	112 g/km	93 g/km
2015	110 g/km	91 g/km
2016	107 g/km	89 g/km
2017	105 g/km	87 g/km
2018	105 g/km	86 g/km
2019	107 g/km	88 g/km
2020	111 g/km	91 g/km
2021	102 g/km	84 g/km
2022	91 g/km	75 g/km
2023	82 g/km	67 g/km

Lorsque l'émission de CO₂ du véhicule est supérieure à l'émission de référence, le pourcentage de base est augmenté de 0,1% par gramme de CO₂ qui excède l'émission de référence avec un maximum de 18%⁹¹.

A l'inverse, lorsque l'émission de CO₂ du véhicule est inférieure à l'émission de référence, le pourcentage de base est réduit de 0,1% par gramme de CO₂ en moins avec un minimum de 4%⁹².

Lorsqu'aucune donnée relative à l'émission de CO₂ du véhicule n'est disponible au sein de la D.I.V., les véhicules équipés d'un moteur à essence, au LPG ou au gaz naturel sont assimilés

⁸⁹ D. DARTE et Y. NOËL, *Maîtriser l'I.Soc.*, 19^e éd., Seraing, Edi. pro, 2022. p. 330.

⁹⁰ C.I.R.92, art. 36, §2, al. 5.

⁹¹ C.I.R.92, art. 36, §2, al. 6.

⁹² C.I.R.92, art. 36, §2, al. 7.

aux véhicules émettant un taux de CO₂ de 205 g/km. Lorsqu'ils sont équipés d'un moteur diesel, ils sont assimilés aux véhicules émettant un taux de CO₂ de 195 g/km⁹³.

Pour les « faux hybrides », l'émission CO₂ du véhicule à prendre en considération est égale à celle du véhicule correspondant pourvu d'un moteur utilisant exclusivement le même carburant. S'il n'existe pas de véhicule correspondant, la valeur de l'émission CO₂ est multipliée par 2,5. Cette règle s'applique depuis le 1^{er} janvier 2020 pour tous les véhicules achetés à partir du 1^{er} janvier 2018⁹⁴.

La question se pose parfois de savoir lequel des coefficients NEDC ou WLTP convient-il d'utiliser. Les F.A.Q. apportent une précision importante à cet égard⁹⁵ :

Le véhicule ne dispose que d'une valeur NEDC 1.0.	NEDC 1.0
Le véhicule ne dispose que d'une valeur WLTP	WLTP
Le véhicule dispose d'une valeur WLTP et NEDC 2.0.	Libre choix

8.2.4 Valeur minimale de l'A.T.N. voiture

La valeur de l'A.T.N. ne pourra jamais être inférieure à ⁹⁶ :

- 1.400,00€ (montant indexé pour l'E.I. 2023) ;
- 1.540,00€ (montant indexé pour l'E.I. 2024).

8.2.5 Intervention personnelle du bénéficiaire de l'avantage dans le financement et / ou les frais afférents à l'utilisation du véhicule

Lorsque l'avantage n'est pas consenti à titre gratuit, la valeur de l'A.T.N. est ensuite diminuée de l'intervention financière du bénéficiaire⁹⁷.

⁹³ C.I.R.92, art. 36, §2, al. 8.

⁹⁴ C.I.R.92, art. 36, §2, al. 9 à 11.

⁹⁵ F.A.Q. précitées, point 3.41.

⁹⁶ C.I.R.92, art. 36, §2, al. 12.

⁹⁷ C.I.R.92, art. 36, §2, al. 13.

Intervention = valeur de l'A.T.N.	Pas d'A.T.N. imposable
Intervention < valeur de l'A.T.N.	A.T.N. imposable = différence entre l'intervention et la valeur totale de l'A.T.N.
Intervention > valeur de l'A.T.N.	Pas d'A.T.N. imposable

Pour être déduite du montant de l'avantage, l'intervention personnelle du bénéficiaire doit résulter de la mise à disposition du véhicule. Ainsi, un lien direct et immédiat doit exister entre l'intervention financière et la mise à disposition du véhicule⁹⁸. Par exemple, ne résultent pas de la mise à disposition du véhicule :

- Les dépenses de réparation de dégâts occasionnées par un accident ;
- L'achat de pneus hiver pour partir aux sports d'hiver en famille alors que le contrat de leasing ne prévoit pas la mise à disposition de ce type de pneus ;
- Les frais de péage et d'essence supportés par le bénéficiaire sur la route des vacances ;
- Les frais de car-wash ;
- Les primes d'assurances.

En ce qui concerne les frais de carburant, il convient de distinguer deux hypothèses.

Lorsque le bénéficiaire de l'A.T.N. dispose d'une carte carburant, la valeur de l'A.T.N. ne s'en trouve pas modifiée. Dans cette hypothèse, si le bénéficiaire de l'avantage supporte également une partie des frais de carburant, cette intervention personnelle est déduite de la valeur de son A.T.N.⁹⁹.

Une autre hypothèse serait celle où le bénéficiaire de l'A.T.N. ne possède pas de carte carburant. Dans ce second cas, l'intervention du bénéficiaire dans les frais de carburant n'est pas prise en compte pour diminuer la valeur de l'A.T.N. taxable. En effet, l'administration estime que « l'avantage qui lui est compté résulte de la mise à disposition de la voiture de société. Dans

⁹⁸ F.A.Q. précitées, points 3.44. à 3.55.

⁹⁹ F.A.Q. précitées, point 3.50.

cette situation, il est clair que les frais d'essence ne font pas partie de cette mise à disposition et ne font par conséquent pas non plus partie de l'avantage »¹⁰⁰.

8.3 Annexe n°3 : application pratique – calculs

8.3.1 Monsieur X exerce son activité professionnelle en personne physique

8.3.1.1 La quotité professionnelle du véhicule de monsieur X

La quotité professionnelle du véhicule de Monsieur X est fixée à 75%.

8.3.1.2 Déduction des frais afférents à l'utilisation du véhicule (article 66 §1^{er} du C.I.R.92)

- Volkswagen Golf essence

Monsieur X a acheté son véhicule avant le 1^{er} juillet 2023. Le pourcentage de déduction est fixé par l'application de la formule suivante :

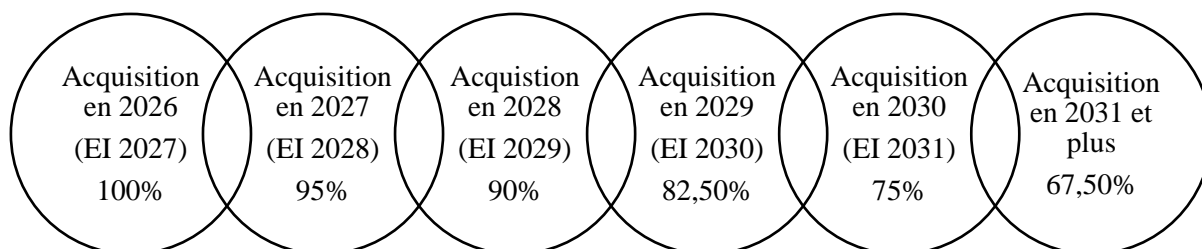
$$120\% - (0,5\% * 0,95 * 125) = 60,63\%$$

- Volkswagen ID.4 Pro performance Business
 - a) Achat entre 1^{er} juillet 2023 et le 31 décembre 2025

Le pourcentage de déduction est de 100%.

- b) Achat à partir du 1^{er} janvier 2026

Dans cette hypothèse, le pourcentage de déduction sera fonction de l'année d'acquisition du véhicule.



¹⁰⁰ F.A.Q. précitées, point 3.49.

- Renault Austral esprit alpine full hybrid
 - a) Achat entre le 1^{er} juillet 2023 et le 31 décembre 2025

$$120\% - (0,5\% * 0,95 * 104) = 70,60\%$$

Monsieur X pourra appliquer un pourcentage de déduction de 70,60% jusqu'à l'E.I. 2026. Ensuite, la déductibilité des frais afférents à l'utilisation du véhicule sera plafonnée à concurrence de 50% pour l'E.I. 2027 et à 25% pour l'E.I. 2028. A partir de l'E.I. 2029, les frais afférents à l'utilisation du véhicule ne seront plus déductibles.

- b) Achat à partir du 1^{er} janvier 2026

Cet achat ne lui donnera droit à aucune déduction fiscale.

8.3.1.3 Déduction des frais de carburant / d'électricité

Les frais de carburant et d'électricité sont déductibles dans les limites fixées au point précédent.

8.3.1.4 Déduction forfaitaire pour les déplacements effectués entre le domicile et de lieu de travail (article 66 §4 du C.I.R.92)

- Volkswagen Golf essence

Si Monsieur X défraye ses frais réels, il peut prétendre à l'application du forfait légal ✓ :

$$0,15\text{€} * (25 \text{ km} * 2 * 134 \text{ jours de travail}^{101}) = 1.005,00\text{€}$$

Ce forfait de charges continuera de s'appliquer pendant toute la durée d'utilisation du véhicule.

- Volkswagen ID.4 Pro performance Business

Monsieur X peut prétendre à l'application du forfait légal ✓. Le véhicule étant sans émission carbone, ce forfait restera toujours applicable pour chaque exercice d'imposition peu importe la date d'acquisition du véhicule.

¹⁰¹ (3 jours de travail par semaine* 52 semaines) – 10 jours fériés – 12 jours de congé (3 jours de travail sur 4 semaines de congé par an).

- Renault Austral esprit alpine full hybrid
 - a) Achat entre le 1^{er} juillet 2023 et le 31 décembre 2025

Monsieur X peut prétendre à l'application du forfait légal jusqu'à l'E.I. 2027 ✓.

- b) Achat à partir du 1^{er} janvier 2026

Monsieur X n'a pas droit à l'application du forfait légal ✗.

8.3.1.5 Avantage fiscal à l'acquisition et l'installation d'une borne de recharge à domicile

- Volkswagen ID.4 Pro performance Business
 - Déduction de 100% de la dépense au titre de frais professionnels (si la borne est acquise avant le 1^{er} janvier 2030). Cette déduction s'applique à concurrence de la quotité professionnelle de la borne de recharge, soit 75% de la dépense totale ;
 - Réduction d'impôt pour acquisition et installation d'une borne de recharge à l'état neuf (article 145⁵⁰ du C.I.R.92). Cette réduction s'applique à concurrence de 25% des frais d'acquisition et d'installation de la borne de recharge (quotité privée de la borne). Elle est fixée à 30% si l'investissement est réalisé avant le 31 décembre 2023 et de 15% si l'investissement est réalisé entre le 1^{er} janvier 2024 et le 31 août 2024.

8.3.2 Monsieur X exerce son activité professionnelle en société

8.3.2.1 Valeur de l'A.T.N. voiture

- Volkswagen Golf essence

Période imposable 2023 – Exercice d'imposition 2024

$$\begin{array}{c}
 \begin{array}{ccc}
 \longleftarrow & 16.037,85\text{€} & \longrightarrow \\
 & & \longleftarrow & 15.277,25\text{€} & \longrightarrow
 \end{array} \\
 6/7 * \{ [180/365 * (39.660,00\text{€} * 82\%)] + [185/365 * (39.660,00\text{€} * 76\%)] * \{ 5,5\% + \\
 [0,1\% * (125-82)] \} \\
 \begin{array}{ccc}
 \longleftarrow & 0,43\% & \longrightarrow \\
 & & \longleftarrow & 0,43\% & \longrightarrow
 \end{array} \\
 \underline{\underline{= 1.591,70\text{€}}}
 \end{array}$$

- Volkswagen ID.4. Pro Performance Business

Période imposable 2023 – Exercice d'imposition 2024 (achat potentiel le 1^{er} septembre 2023)

- Pour la période qui s'étend du 1^{er} janvier 2023 au 31 août 2023 (utilisation de la Volkswagen Golf essence) :

$$6/7 * \left\{ \left[180/365 * (39.660,00€ * 82\%) \right] + \left[63/365 * (39.660,00€ * 76\%) \right] \right\} * \{ 5,5\% + [0,1\% * (125-82)] \} = 1.079,62€$$

5.202,52€

- Pour la période qui s'étend du 1^{er} septembre 2023 au 31 décembre 2023 :

$$\left[6/7 * (122/365 * 62.765,00€ * 100\%) \right] * 4\% = 719,28€$$

17.981,99€

TOTAL A.T.N. = 1.798,90€

- Renault Austral esprit alpine full hybrid

Période imposable 2023 – Exercice d'imposition 2024 (achat potentiel le 1^{er} septembre 2023)

- Pour la période qui s'étend du 1^{er} janvier 2023 au 31 août 2023 (utilisation de la Volkswagen essence) :

$$6/7 * \left\{ \left[180/365 * (39.660,00€ * 82\%) \right] + \left[63/365 * (39.660,00€ * 76\%) \right] \right\} * \{ 5,5\% + [0,1\% * (125-82)] \} = 1.079,62€$$

- Pour la période qui s'étend du 1^{er} septembre 2023 au 31 décembre 2023 :

$$6/7 * (122/365 * 41.450,00€ * 100%) * \{ 5,5\% + [0,1\% * (104-82)] \} = 679,27€$$

\longleftarrow

11.875,30€

 \longrightarrow

\longleftarrow

0,22%

 \longrightarrow

TOTAL A.T.N. = 1.758,89€

On constate une différence de 40,01€ entre la valeur de l'A.T.N. résultant de la mise à disposition du véhicule 100% électrique et la valeur de l'A.T.N. résultant de la mise à disposition du véhicule hybride.

8.3.2.2 Valeur de l'A.T.N. résultant de la mise à disposition d'une carte carburant / de l'installation d'une borne de recharge à domicile et de la prise en charge des frais d'électricité par la société

- Volkswagen Golf essence

La mise à disposition d'une carte carburant ne constitue pas un A.T.N. supplémentaire dans le chef de Monsieur X.

- Volkswagen ID.4. Pro Performance Business

Nous partons du principe que Monsieur X rechargera son véhicule électrique depuis son domicile. La société se chargera de l'installation de la borne de recharge au domicile de Monsieur X et les frais afférents au plein d'électricité seront pris en charge par la société. Les conditions à respecter afin d'éviter l'imposition d'un A.T.N. supplémentaire dans le chef de Monsieur X sont rencontrées.

En outre, nous pourrions également envisager l'acquisition et l'installation d'une borne de recharge sur le site de la société. Monsieur X pourrait alors recharger son véhicule depuis cette borne sans taxation d'un A.T.N. supplémentaire dans son chef.

- Renault Austral esprit alpine full hybrid

La mise à disposition d'une carte carburant ne constitue pas un A.T.N. supplémentaire dans le chef de Monsieur X.

8.3.2.3 Quotité non déductible de l'A.T.N. voiture (article 198 §1^{er} 9^obis du C.I.R.92)

Lorsque la société intervient dans les frais de carburant ou d'électricité du véhicule mis à disposition, 40% de la valeur de l'A.T.N. voiture est constitutive d'une D.N.A. pour la société.

8.3.2.4 Cotisation de solidarité (article 38 §3^{quater} de la loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés)

Dans notre exemple, Monsieur X est dirigeant d'entreprise. Il payera des cotisations de sécurité sociale sur la valeur de son A.T.N. voiture. Ainsi, aucune cotisation de solidarité n'est à charge de la société.

Cependant, pour l'exemple, nous pouvons envisager le cas où le véhicule est mis à disposition d'un employé. Dans ce cas, une cotisation de solidarité est due par la société.

- Volkswagen Golf essence (pour l'année 2023)

$$[(125\text{g/km} * 9,00\text{€}) - 768] \div 12 = 29,75\text{€ (montant mensuel non indexé)}$$

$$(29,75\text{€} * 171,67) \div 114,08 = 44,76\text{€ (montant mensuel indexé)}$$

$$\text{Coût annuel indexé} = 537,12\text{€}$$

- Volkswagen ID.4. Pro Performance Business

La cotisation de solidarité est égale au montant minimum prévu par la loi. Actuellement, le minimum légal est fixé à 20,83€ / mois (31,34€ montant indexé).

$$\text{Coût annuel indexé} = 376,08\text{€}$$

Si le véhicule est acquis le 1^{er} juillet 2023 ou ultérieurement, le montant minimum augmentera chaque année à partir du 1^{er} janvier 2025.

Date butoir	Montant minimum non indexé
1 ^{er} janvier 2025	23,41€
1 ^{er} janvier 2026	25,99€
1 ^{er} janvier 2027	28,57€
1 ^{er} janvier 2028	31,15€

- Renault Austral esprit alpine full hybrid

$$[(104\text{g/km} * 9,00\text{€}) - 768] \div 12 = 14,00\text{€} / \text{mois}$$

→ Application de la cotisation minimale de 20,83€ / mois (31,34€ montant indexé)

Coût annuel indexé : 376,08€

Si le véhicule est acquis à partir le 1^{er} juillet 2023 ou ultérieurement, on appliquera un facteur d'augmentation à partir du mois de juillet 2023.

Date butoir	Facteur d'augmentation
1 ^{er} juillet 2023	2,25
1 ^{er} janvier 2025	2,75
1 ^{er} janvier 2026	4
1 ^{er} janvier 2027	5,50

8.3.2.5 Déduction des frais afférents à l'installation d'une borne de recharge, et avantages fiscaux auxquels la société peut prétendre

- Volkswagen ID.4 Pro performance Business
 - Déduction de 100% des frais afférents à l'acquisition et l'installation d'une borne de recharge au domicile de Monsieur X et sur le site de la société (si la borne est acquise avant le 1^{er} janvier 2030) ;
 - Déduction de frais majorée (article 64^{quater} du C.I.R.92) pour la borne de recharge installée sur le site de la société et accessible au public à concurrence de 150% si l'investissement est réalisé avant le 31 août 2024.

8.4 Annexe n°4 : fiche technique des véhicules repris dans les exemples

Votre configuration **Golf**



Life Business Premium 1.5 TSI 96 kW (130 ch) 6 vitesses manuel

Essence	Boîte de vitesses manuelle	Front wheel drive
Puissance	Consommation:	Émission:
96 kW/ 130 ch	5,5 l/100km ¹	125 g/km ¹

Life Business Premium 1.5 TSI 96 kW (130 ch) 6 vitesses manuel	Prix incl. TVA 34.215 €
--	-------------------------

Votre équipement optionnel	Prix incl. TVA 5.445 €
----------------------------	------------------------

Prix total **Prix incl. TVA 39.660 €**

Code de configuration

Retrouvez votre configuration avec ce code.

V3IWZVA6

Votre configuration

ID.4



Pro Performance Business 77 kWh 150 kW (204 ch) 1 vitesses vitesses

Electrique	Boîte de vitesses électrique	Rear wheel drive	
Puissance	Consommation:	Émission:	Autonomie électrique (WLTP)
150 kW/ 204 ch	170,6 Wh/km ¹	0 g/km ¹	516 km

Pro Performance Business 77 kWh 150 kW (204 ch) 1 vitesses vitesses Prix incl. TVA 57.760 €

Votre équipement optionnel Prix incl. TVA 5.005 €

Prix total Prix incl. TVA 62.765 €

Code de configuration

Retrouvez votre configuration avec ce code.

VVQQC9CJ

votre AUSTRAL

classe énergétique **B**



prix total

41450,00 € *

*prix catalogue TVA c| consommation moyenne WLTP (L/100 KM): 4,6 - 6,5 | émission CO2 (g/km WLTP) de : 104 - 147

CONSOMMATIONS ET EMISSIONS

CO2 WLTP (g/km)

104

9 BIBLIOGRAPHIE DES ANNEXES

- C.I.R.92, art. 36, 64^{quater}, 66, 145⁵⁰, 198.
- Loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés, *M.B.*, 2 juillet 1981.
- Circulaire 2021/C/115 du 22 décembre 2021 relative au verdissement fiscal de la mobilité.
- F.A.Q. détaillées sur les avantages de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition par l'employeur / l'entreprise, qui sont attribués à partir du 1^{er} janvier 2021, version mise à jour en mars 2023.
- DARTE, D. et NOËL, Y., *Maîtriser l'I.Soc.*, 19^e éd., Seraing, Edi. pro, 2022.