

Les frais de voitures

*Olivier Evrard
Conseiller ESO - SPF Finances
professeur CBCEC et Helmo*

La voiture de société suscite toujours des débats passionnés dès qu'il s'agit d'en modifier les règles ou d'en revoir les contours. Ce sentiment est certainement lié à la possibilité pour l'employeur comme pour le travailleur de réduire une fiscalité particulièrement élevée sur le travail en bénéficiant d'un avantage par la mise à disposition d'une voiture de société. L'attribution d'une voiture de société est aujourd'hui un point central de la politique salariale des entreprises. Les règles pour en bénéficier se sont pourtant particulièrement complexifiées avec le temps et les questions sont nombreuses : quelles dépenses sont déductibles à l'ISoc, à l'IPP? Depuis quelques années, les modifications furent nombreuses en matière de voiture de société et la situation fut relativement stable en matière de déduction des frais de voitures pour un travailleur indépendant assujéti à l'IPP. Cette situation est en passe de changer dès la prochaine déclaration IPP relative à l'exercice d'imposition 2019. Qu'en est il de ces changements?

A partir du 1^{er} janvier 2018, la déduction des frais de voiture à l'IPP est harmonisée avec le régime de l'ISoc¹. Les frais de voiture ne seront donc plus systématiquement limités à 75% de la quote-part professionnelle mais seront limités en fonction du taux d'émission de CO2 du véhicule.

Le nouveau régime de déduction est obligatoirement applicable pour tout véhicule acquis à partir de 1.1.2018.

Pour les véhicules acquis avant le 1.1.2018, un régime transitoire permet d'opter soit pour l'ancienne déduction à 75%, soit pour le nouveau calcul en fonction du taux d'émission de CO2. Ainsi, pour un véhicule acheté avant le 1/1/2018, une clause de sauvegarde permet soit de garder la déduction à 75% de la quote-part professionnelle, soit de passer dans le nouveau régime tel qu'il est applicable aux voitures de société par application de l'article 198 bis. En fonction des taux actuels, la nouvelle formule s'avère plus favorable sous les seuils 116 g CO2 pour un véhicule alimenté au diesel et 126 g CO2 pour un véhicule alimenté à l'essence. Pour un véhicule avec des taux d'émission supérieurs ou égaux à ces seuils, il est donc plus intéressant de faire jouer la clause de sauvegarde. Pour déterminer si un véhicule est acquis avant le 1.1.2018, le législateur entend un bon de commande signé, un contrat de leasing ou un contrat de renting conclu au plus tard le 31.12.2017.

En ce qui concerne les frais de carburant, au 1.1.2018, la déduction à 75 % est maintenue à l'IPP comme à l'ISoc².

¹ Loi portant réforme de l'impôt des sociétés du 25 décembre 2017 et taux de déduction des frais de voiture. La dispositions sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2018,

² Nouvel article 198 bis : « A partir du **1er janvier 2018**, l'article 198bis, alinéa 1er, est complété par un 3°, rédigé comme suit :

3° en ce qui concerne le taux à prendre en considération pour les frais de carburant, 75 p.c.

A partir du 1^{er} janvier 2020, les règles changent pour tout le monde. La loi instaure une nouvelle formule de calcul du taux de déduction en fonction du CO₂ applicable tant en matière d'IPP qu'en matière d'ISoc³.

Autre point important, la déduction des frais de carburant sera modifiée et il faudra appliquer la limite CO₂ au lieu des 75%.

A l'ISoc, Ces règles seront applicables à tous les véhicules quelque soit leur date d'acquisition⁴.

A l'IPP par contre, en application de la clause de sauvegarde, le minimum de 75 p.c. pour les frais professionnels faits ou supportés, afférents à l'utilisation des véhicules acquis avant le 1er janvier 2018 reste d'application⁵.

Ce nouveau calcul sera certainement plus pénalisant encore pour les véhicules plus polluants en terme d'émissions de CO₂. Selon l'exposé des motifs : « *Le gouvernement veut rendre la fiscalité automobile écologiquement plus juste et responsable. Il souhaite que les véhicules les plus polluants soient davantage taxés, et les véhicules verts fiscalement encouragés, afin d'évoluer vers un verdissement du parc automobile et une réduction de l'impact écologique de nos modes de transports* »⁶.

La modification du calcul implique l'instauration d'une nouvelle formule de déduction CO₂ par véhicule quel que soit le carburant et plus par catégorie CO₂.

Nouvelle formule :

Pourcentage de déduction = 120% - (0,5 % x coefficient x nombre de grammes de CO₂)

le pourcentage de déduction est fixé à un maximum de 100 % et un minimum de 50 %. Néanmoins, pour les véhicules avec des émissions de CO₂ égales ou supérieures à 200 gr/km, une déduction de 40% s'applique. La déduction à 120% pour les véhicules électriques est supprimée.

Afin de conserver la distinction existante entre les véhicules à essence et les véhicules diesel, la valeur de CO₂ d'un véhicule sera multipliée par un coefficient. Celui-ci est fixé à 1 pour les véhicules alimentés au diesel, et à 0,95 pour les véhicules équipés d'un moteur à essence. 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. Une habilitation au Roi (AR délibéré) a été donnée pour pouvoir encore diminuer jusqu'à 0,70.

³ La disposition est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020

⁴ A partir du **1er janvier 2020**, l'article 198bis, est rédigé comme suit :
Le minimum de 75 p.c. pour les frais professionnels faits ou supportés, afférents à l'utilisation des véhicules acquis avant le 1er janvier 2018 prévu à l'article 66, § 1er, alinéa 2, n'est pas applicable.

⁵ A partir du **1er janvier 2020**, l'article 66, § 1er, alinéa 2, est rédigé comme suit : Le taux déterminé conformément à l'alinéa 1er, 2°, ne peut être inférieur à 50 p.c., ni supérieur à 100 p.c. et s'élève à un minimum de 75 p.c. pour les frais professionnels faits ou supportés, afférents à l'utilisation des véhicules acquis avant le 1er janvier 2018.

⁶ Doc. parl., Ch. Repr., 2016-2017, n° 2864/001, p. 73

Exemples d'application de cette nouvelle formule :

Exemple 1 - véhicule diesel émettant 140 g CO₂

Régime actuel : Diesel 126g -155 g : 75%

Nouveau régime : $120 - (0,5 \times 140) = 50\%$

Exemple 2 - véhicule essence émettant 90 g CO₂

Régime actuel : Essence 61g -105 g : 90%

Nouveau régime : $120 - (0,5 \times 0,95 \times 90) = 77,24\%$

Exemple 3 - véhicule diesel émettant 220 g CO₂

Régime actuel : Diesel $1 > 205$ g : 50%

Nouveau régime = 40%

Exemple 4 - véhicule hybride-essence émettant 60 g CO₂

Régime actuel : Essence 0g -60 g : 100%

Nouveau régime : $120 - (0,5 \times 0,95 \times 60) = 91,50\%$

En annexe, un tableau comparatif des pourcentages de déductions dans le régime actuel et dans le nouveau régime précise que le nouveau régime est systématiquement défavorable par rapport à l'ancien.

Avantages de toute nature

Le calcul de l'avantage de toute nature (ATN) n'est pas fondamentalement modifié mais il est adapté chaque année en fonction de l'indexation et des nouvelles normes de CO₂. Ainsi, pour 2018, la formule est la suivante : $ATN = \text{Valeur catalogue} \times (5,5 \% + (0,1 \% \times (\text{taux d'émission de CO}_2/\text{km} - \text{taux de référence})) \times \text{coefficient de correction depuis la première immatriculation} \times 6/7$ avec un minimum de 1.310,00 €

Le taux de référence est fixé comme suit :

- pour les véhicules alimentés à l'essence, au GPL ou au gaz naturel : 105 g/km.
- pour les voitures à moteur diesel : 86 g/km.⁷

Cette adaptation des taux de référence a induit une augmentation significative du montant des ATN au cours du temps. Entre 2018 et 2017, cela représente une augmentation du taux de référence de 1,7% pour le diesel uniquement et entre 2017 et 2016, cela représente une augmentation des taux de référence de 3,6 % pour le diesel comme pour l'essence⁸. Entre 2012, année d'entrée en vigueur de

⁷ L'A.R. du 13 décembre 2017 (M.B. du 19.12.2017) détermine le taux d'émission de CO₂ de référence pour l'année 2018

⁸ Pour un véhicule diesel émettant le taux de référence de 89 g de CO₂/km en 2016, on passe de 5,5 % à 5,7 %, alors que pour un véhicule essence émettant le taux de référence de 107 g de CO₂ en 2016, on passe de 5,5 % à 5,7 %, soit une augmentation pour les deux types de combustible de 3,6 %.

cette mesure, et 2018, l'augmentation est de 16,36 % pour les véhicules alimentés au diesel et de 18,18 % pour les véhicules alimentés à l'essence⁹.

Bonne nouvelle toutefois pour 2019, alors que les taux de référence baissaient chaque année depuis 2012, ils augmentent en 2019 à 107 g/km contre 105 g/km pour l'essence et le LPG/gaz naturel et à 88 g/km contre 86 g pour le diesel.¹⁰

Pour rappel, les niveaux d'émissions de référence sont calculés chaque année, au dernier trimestre, par le SPF Mobilité, sur base des émissions moyennes de CO₂ des nouveaux véhicules immatriculés entre le mois d'octobre de l'année précédente et le mois de septembre de l'année courante.

L'adaptation des taux de référence à la hausse est due au changement des normes de référence. Depuis le 1^{er} septembre, de nouveaux tests d'émissions sont en vigueur (WLTP) et constituent par rapport aux tests précédents (NEDC) des mesures d'émissions parfois en forte augmentation. Toutefois, c'est un chiffre corrigé qui sera utilisé, en 2019 et 2020.

Hybrides plug-in

A partir du 1.1.2018, la loi introduit une limitation de déduction des véhicules hybrides plug-in ainsi qu'une modification du calcul de l'avantage de toute nature (ATN)¹¹. Toutefois, selon le principe de sécurité juridique, les véhicules hybrides achetés avant le 1^{er} janvier 2018 pourront continuer à bénéficier dans le futur du régime actuel. La preuve de l'achat pourra se faire par la production d'un bon de commande ou d'un contrat de leasing signé.

Les nouvelles mesures s'appliqueront donc à partir du 1^{er} janvier 2020 pour les hybrides plug-in achetées à partir du 1^{er} janvier 2018¹².

La volonté affichée par le gouvernement est de s'attaquer aux « fausses hybrides », soit les modèles hybrides rechargeables. Il s'agit de véhicules qui fonctionnent partiellement à l'aide de carburant et partiellement à l'aide d'une batterie électrique rechargeable, mais dont la capacité de charge ne permet pas un usage significatif du véhicule via cette source d'énergie. À en croire le gouvernement, ces modèles roulent principalement sur le moteur thermique à cause de leur petite batterie et pouvaient ainsi, avant la modification légale, bénéficier injustement des avantages fiscaux d'une hybride classique.

⁹ Pour un véhicule diesel émettant le taux de référence de 115 g de CO₂/km en 2012, on passe de 5,5 % à 6,5 %, soit une augmentation de 18,18 % alors que pour un véhicule essence émettant le même taux de référence de 95 g de CO₂ en 2012, on passe de 5,5 % à 6,4 %, soit une augmentation est de 16,36% %.

¹⁰ arrêté royal du 19 décembre 2018 modifiant, en ce qui concerne les avantages de toute nature, l'AR/CIR 92 résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition, MB du 27 décembre 2018.

¹¹ Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *M.B.*, 29 décembre 2017. Voy. également Titre I, chapitre III, Mise à disposition d'un véhicule de société et avantages de toute nature

¹²La disposition s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable débutant au plus tôt le 1^{er} janvier 2020

Le nouveau régime se limite donc aux véhicules hybrides rechargeables dits « hybrides *plug-in* ». Pour distinguer les « fausses » hybrides des « vraies », le gouvernement a établi un point pivot : une batterie de 0,5 kWh par tranche de 100 kg de poids du véhicule. Actuellement, sur le marché, une vingtaine de modèles répond à cette définition (ex : Toyota Prius Hybride Plug-in, Audi A3 sport-back e-tron, Volkswagen Golf GTE, BMW 530e iperformance, Volvo XC60 T8 etc...).

Lorsque ces véhicules possèdent une batterie avec une capacité d'énergie électrique de moins de 0,5 kWh pour 100 kg de poids du véhicule, la déductibilité fiscale et l'importance de l'ATN seront déterminés sur la base de son homologue non hybride fonctionnant avec le même carburant.

S'il n'existe pas d'homologue, la valeur de CO₂ sera multipliée par 2,5.

Annexe : Tableau compartif des régimes de déductions

Déductibilité des frais de voiture (article 198bis)

Taux d'émission	DNA jusqu'au 31/12/2019		DNA à partir du 1/1/2020						
	CO2	Diesel	Essence	Diesel	Coeff	Essence	Coeff	Gaz naturel	Coeff
0	120	120	100		100		100		
40	100 %	100 %	100,00 %	1	100,00 %	0,95	100,00 %	0,90	
50	100 %	100 %	95,00 %		96,25 %		97,50 %		
60	100 %	100 %	90,00 %		91,50 %		93,00 %		
61	100 %	100 %	89,50 %		91,03 %		92,55 %		
70	90 %	90 %	85,00 %		86,75 %		88,50 %		
80	90 %	90 %	80,00 %		82,00 %		84,00 %		
90	90 %	90 %	75,00 %		77,25 %		79,50 %		
100	90 %	90 %	70,00 %		72,50 %		75,00 %		
105	90 %	90 %	67,50 %		70,13 %		72,75 %		
106	80 %	80 %	67,00 %		69,65 %		72,30 %		
110	80 %	80 %	65,00 %		67,75 %		70,50 %		
115	80 %	80 %	62,50 %		65,38 %		68,25 %		
116	75 %	80 %	62,00 %		64,90 %		67,80 %		
120	75 %	80 %	60,00 %		63,00 %		66,00 %		
125	75 %	80 %	57,50 %		60,63 %		63,75 %		
126	75 %	75 %	57,00 %		60,15 %		63,30 %		
130	75 %	75 %	55,00 %		58,25 %		61,50 %		

Déductibilité des frais de voiture (article 198bis)

Taux d'émission CO2	DNA jusqu'au 31/12/2019		DNA à partir du 1/1/2020					
	Diesel	Essence	Diesel	Coef	Essence	Coe f	Gaz naturel	Coe f
140	75 %	75 %	50,00 %		53,50 %		57,00 %	
145	75 %	75 %	50,00 %		51,13 %		54,75 %	
146	70 %	75 %	50,00 %		50,65 %		54,30 %	
150	70 %	75 %	50,00 %		50,00 %		52,50 %	
155	70 %	75 %	50,00 %		50,00 %		50,25 %	
156	70 %	70 %	50,00 %		50,00 %		50,00 %	
160	70 %	70 %	50,00 %		50,00 %		50,00 %	
170	70 %	70 %	50,00 %		50,00 %		50,00 %	
171	60 %	70 %	50,00 %		50,00 %		50,00 %	
180	60 %	70 %	50,00 %		50,00 %		50,00 %	
181	60 %	60 %	50,00 %		50,00 %		50,00 %	
190	60 %	60 %	50,00 %		50,00 %		50,00 %	
195	60 %	60 %	50,00 %		50,00 %		50,00 %	
196	50 %	60 %	50,00 %		50,00 %		50,00 %	
200	50 %	60 %	40,00 %		40,00 %		40,00 %	
205	50 %	60 %	40,00 %		40,00 %		40,00 %	
206	50 %	50 %	40,00 %		40,00 %		40,00 %	
207	50 %	50 %	40,00 %		40,00 %		40,00 %	
208	50 %	50 %	40,00 %		40,00 %		40,00 %	
209	50 %	50 %	40,00 %		40,00 %		40,00 %	
210	50 %	50 %	40,00 %		40,00 %		40,00 %	