

## Mobilité : 10 questions pratiques, autant de réponses du même acabit...

Roger Lassaux

Commentaires, suggestions : [R.Lassaux@iec-iab.be](mailto:R.Lassaux@iec-iab.be)

Chacun étant libre d'opter pour le moyen de déplacement qu'il estime le plus approprié, voire de combiner ses déplacements au mieux (voiture, train, tram, bus, covoiturage, vélo, moto, marche à pied), les possibilités de déduction d'un contribuable, dans la mesure où il prouve ses frais professionnels réels par rapport au forfait global des frais professionnels, sont multiples et variées. Plus complexe qu'elle n'y paraît au premier abord, cette problématique constituera notre premier champ d'investigation.

### Q. 1. Quelle déduction pour quel moyen de déplacement ?

*A priori* simple, la réponse à cette question implique pourtant d'opérer d'emblée une double distinction. D'une part, selon le type de déplacement : professionnel ou privé, lesquels comprennent tant les déplacements purement privés que les trajets aller-retour entre le domicile et le lieu fixe de travail. D'autre part, pour ces déplacements domicile-lieu de travail, en fonction du fait que le travailleur, dirigeant ou indépendant, utilise ou non son « véhicule propre » et entend ou non produire des pièces justificatives. Sans plus attendre, définissons ces deux notions centrales que sont donc les déplacements domicile-lieu de travail et le « véhicule propre » du contribuable, à la lumière notamment des circulaires [Ci.RH.241/573.243 \(AFER 46/2007\) du 6 décembre 2007](#) et [Ci.RH.241/555.223 \(AFER 19/2004\) du 8 avril 2004](#).

- À lire l'article 66, § 5, CIR 92, est présumé être le véhicule propre du contribuable, toute voiture, toute voiture mixte ou tout minibus qui : 1) soit est sa propriété ; 2) soit est immatriculé à son nom ou appartient à, ou est immatriculé au nom de son conjoint, cohabitant légal ou de ses parents ; 3) soit est mis à sa disposition de façon permanente ou habituelle en vertu d'un contrat de location ou de leasing ; 4) soit appartient à son employeur ou à sa société, pour autant qu'il soit imposé sur l'avantage découlant de l'utilisation privée de ce véhicule.
- Lieu de résidence effectif, le domicile ne correspond pas nécessairement au lieu d'inscription au registre de la population, mais bien au lieu d'habitation effective, à l'exemple d'un appartement loué à proximité du lieu de travail. Ce domicile de fait est déterminé en fonction de l'ensemble des éléments de fait et des circonstances.
- Quant au lieu fixe de travail, notion pourtant *a priori* explicite, il faut recourir à la règle des « 40 jours » pour le déterminer ! En l'occurrence : le(s) lieu(x) où le travailleur est présent au moins 40 jours par an, pas nécessairement consécutifs d'ailleurs. Ce(s) lieu(x) dépend(ent) des circonstances factuelles et juridiques de l'activité professionnelle du travailleur ou du dirigeant d'entreprise : clauses du contrat de travail (par exemple, modalités du télétravail autorisé), autres dispositions contractuelles ou réglementaires, descriptif de la tâche ou de la fonction, fréquence et régularité des déplacements vers un même lieu de travail, durée pendant laquelle il est occupé à cet endroit, etc. *A contrario*, le lieu où le travailleur est occupé moins d'un total de 40 jours au cours de la période imposable ne doit pas être considéré comme un lieu fixe de travail et la règle spécifique

de déduction des déplacements domicile-lieu fixe de travail ne trouve logiquement pas à s'appliquer. Selon le ministre des Finances, le contrôle se fera sur la base de tous les moyens de preuve admis par le droit commun, à l'exception du serment ([Compte rendu analytique, Commission des Finances et du Budget de la Chambre, 2007-2008, 52 COM 189 du 29 avril 2008, p. 2 – Question orale n° 4880, Luk Van Biesen](#)).

Ces importantes précisions terminologiques qu'il convient de garder à l'esprit exposées, voyons comment les choses s'organisent en pratique.

## 1. Déplacements purement privés

De tels déplacements (vacances, courses, loisirs...) n'autorisent pas la déduction de frais professionnels.

## 2. Déplacements professionnels

Outre l'épée de Damoclès que constitue pour l'Administration le droit d'apporter la preuve de leur caractère déraisonnable (article 53, 10°, CIR 92), les frais afférents à l'utilisation de voitures, voitures mixtes et minibus, y compris les fausses camionnettes, ne sont toutefois déductibles qu'à concurrence de 75 % de leur quotité professionnelle (article 66, § 1<sup>er</sup>, CIR 92). La même règle vaut pour les moins-values sur ces véhicules. Quels sont les frais visés par cette limitation de 75 % ? L'amortissement du véhicule et des accessoires ; la prime d'assurance ; les taxes ; la location ou l'amortissement d'un garage ; les frais d'entretien ; les frais de lavage du véhicule ; les frais de contrôle technique ; les frais de parking ; les cotisations à des organisations de dépannage ; les frais de remorquage... Et les déplacements ? Tous les trajets professionnels effectués en Belgique ou à l'étranger autres que ceux réalisés entre le domicile et le lieu de travail, ainsi que ceux qu'un contribuable effectue avec son véhicule personnel en quittant son domicile pour se rendre directement chez un client sans passer par son bureau ou au siège de la société qui l'emploie.

Important : cette déduction limitée ne vise pas les frais afférents aux véhicules qui, conformément à l'article 5, § 1<sup>er</sup>, 3°, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, sont exonérés de la taxe de circulation ni les frais de carburant et, par tolérance administrative, les frais de financement et les frais de mobilophonie. Elle n'est pas davantage applicable aux véhicules qui sont donnés exclusivement en location à des tiers, qui constituent pour ces derniers un avantage de toute nature imposable (article 66, § 2, 3°, CIR 92) ni, soit dit en passant, aux frais de moto ([circulaire Ci.RH.241/559.092 \(AFER 29/2004\) du 9 juillet 2004](#)).

Pour ne rien simplifier, depuis le 1<sup>er</sup> avril 2008, de manière générale, et un an plus tôt pour certains véhicules, cette limitation uniforme a été remplacée à l'impôt des sociétés et à l'impôt des non-résidents/sociétés par un sceptra de déduction allant de 60 à 90 %, et ce, en fonction du nombre de grammes de CO<sub>2</sub> par kilomètre émis par le véhicule concerné (article 198bis CIR 92 – voyez question n° 3).

S'agissant enfin de la charge et des modalités de leur preuve : ces frais de voiture... à caractère professionnel ne sont classiquement déductibles que dans les conditions générales d'application<sup>1</sup> de l'article 49 CIR 92.

---

<sup>1</sup> Conformément à l'article 49 CIR 1992, sont déductibles à titre de frais professionnels, les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

### 3. Déplacements privés du domicile au lieu de travail

La situation est différente selon que les trajets sont effectués en voiture ou par tout autre moyen de transport, et dans l'hypothèse de l'utilisation d'une voiture, selon qu'il s'agit ou non du « véhicule propre » du contribuable, au sens de l'article 66, § 5, CIR 92. Qui plus est, ainsi que nous le verrons dans la question 2, les choses se compliquent encore dans le cadre du covoiturage ; ce qui vaut pour le conducteur ne valant pas nécessairement pour l'accompagnant.

#### 3.1. « Véhicule propre »

Par dérogation au régime général de déduction limitée à « 75 % », les frais professionnels afférents aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail au moyen d'une voiture, voiture mixte ou minibus sont fixés forfaitairement à 0,15 EUR par kilomètre parcouru, quel que soit le montant des frais réellement exposés (article 66, § 4, CIR 92). Ouverte aux travailleurs, dirigeants d'entreprises et titulaires d'une profession libérale, cette déduction forfaitaire ne peut être accordée que si le véhicule utilisé est leur « véhicule propre » au sens de l'article 66, § 5, CIR 92, ce qui exclut les camionnettes, camions, tracteurs, remorques, semi-remorques, autobus, autocars, etc. Si tel est le cas, il appartient seulement au contribuable de fournir la preuve que cette voiture a été utilisée pour ses déplacements domicile-lieu de travail et de justifier le nombre de kilomètres parcourus à cette fin, et ce, par tous les moyens habituellement utilisés en matière fiscale, notamment les factures d'achat et d'entretien du véhicule sur lesquelles figure le kilométrage (Com.IR 92, n° 66/70 et Gand, 20 mai 2008, e.a.). Si cette preuve est facile à apporter pour les contribuables navetteurs qui effectuent chaque jour de travail le même trajet domicile-lieu de travail, elle doit d'une manière générale pouvoir être appréciée avec une certaine souplesse ou un certain bon sens (Liège, 2 avril 2003). À défaut d'apporter des preuves suffisantes, l'octroi du forfait peut être refusé (Hasselt, 5 mars 2003 et 12 septembre 2007). Par suite, s'il trouve, en principe, à s'appliquer pour chacun de ces trajets aller-retour entre le domicile et le lieu fixe de travail, et donc quatre fois par jour en cas de retour à midi pour déjeuner, une attention particulière devra être portée à la possibilité matérielle des déplacements pendant la pause de midi, compte tenu de la durée normale du trajet, de l'arrêt à la maison et du temps d'interruption autorisé du travail. L'interruption de travail peut notamment être démontrée au moyen du règlement de travail, des horaires, des cartes de pointage, etc. ([circulaire Ci.RH.241/555.223 \(AFER 19/2004\) du 8 avril 2004](#)).

#### 3.2. Autre voiture, train, bus, moto, vélo, à pied...

Si les déplacements domicile-lieu de travail sont effectués avec une autre voiture que le « véhicule propre » du contribuable ou par tout autre moyen de transport (transport en commun public, vélo, moto, déplacement à pied, transport collectif organisé par l'employeur ou un groupe d'employeurs, ou un véhicule de société du type camionnette, jeep, pick-up), le forfait de 0,15 EUR par km trouve également à s'appliquer, mais cette fois dans les conditions plus limitées d'application de l'article 66bis CIR 92 : la distance domicile-lieu de travail est plafonnée à 100 km par trajet simple et jour de travail (articles 43/1 AR/CIR 92 et 66bis CIR 92). Relevé progressivement de 25 km à 100 km depuis l'exercice d'imposition 2007, ce plafond s'apprécie en tenant compte des seuls déplacements effectués avec d'autres moyens que la voiture personnelle.

Il est important ici de noter que ce forfait limité s'applique à défaut de preuves. Pour les kilomètres parcourus entre son domicile et le lieu fixe de travail au moyen d'une voiture qui ne peut être assimilée à un véhicule propre ou par tout autre moyen de transport, le contribuable dispose également du droit d'invoquer des frais supérieurs à 0,15 EUR par kilomètre en déduisant leur montant réel dûment justifié par des pièces (déduction au sens

de l'article 49 CIR 92), avec application des limites spécifiques de déduction des voitures visées à l'article 66, § 1<sup>er</sup>, CIR 92, s'il échet !

Voilà pour les grands principes ! Une série de questions viennent alors rapidement à l'esprit, dont les réponses ne sauraient être négligées dans le cadre d'une application optimale et correcte de ces différentes règles de déduction !

Un contribuable qui utiliserait plusieurs moyens de transport au cours d'un même trajet domicile-lieu de travail peut-il alors cumuler ces deux options de déduction ? Par exemple, déduire 0,15 EUR par km pour les trajets effectués en train et revendiquer, sur la base de pièces justificatives (factures d'achat, d'entretien, assurance), la déduction de ses frais réels pour ses frais de moto exposés pour se rendre de son domicile à la gare ? À lire la circulaire [Ci.RH.241/555.223 \(AFER 19/2004\) du 8 avril 2004](#), ce « panachage » n'est pas autorisé<sup>2</sup>, ni l'inverse d'ailleurs. Mais rien n'empêche, à défaut de preuves, de cumuler les deux déductions, illimitée et limitée, de 0,15 EUR par km parcouru. Tel est le cas s'il utilise sa voiture personnelle pour se rendre à la gare et qu'ensuite il se rend en train sur son lieu de travail. Étant toutefois entendu, comme le précise encore cette circulaire, que la règle selon laquelle la déduction de 0,15 EUR par km « pour les autres modes de déplacement » ne s'applique « qu'à défaut de preuves », exclut d'appliquer à la fois cette déduction pour les 50 premiers kilomètres (par trajet simple) et déduire, au moyen de pièces justificatives, ses frais réels afférents aux kilomètres qui excèdent cette limite. Rien ne s'oppose également à déterminer, pour une période imposable déterminée, les frais professionnels réels au moyen de documents probants et à solliciter l'article 66bis CIR 92 susmentionné pour une autre période imposable ([circulaire Ci.RH.241/559.092 \(AFER 29/2004\) du 9 juillet 2004](#)).

Et s'il y a plusieurs lieux fixes de travail au cours de la même période imposable ? Le calcul doit logiquement s'effectuer au prorata des différentes périodes correspondantes (+/- 25 km entre ces lieux successifs et le domicile) au cours des 220 jours de travail. La même règle s'applique en cas de déménagement du travailleur ([Compte rendu intégral, Commission des Finances et du Budget de la Chambre, 2007-2008, 52 COM 100 du 13 février 2008, p. 25 – Question orale n° 2057, Hendrik Bogaert](#)).

Autre interrogation classique : que couvre ce forfait de 0,15 EUR par km parcouru entre le domicile et le lieu de travail ? Tous les frais ? La réponse est largement positive, surtout depuis que, pour lever toute ambiguïté, la loi portant des dispositions diverses du 22 décembre 2008 (*M.B.*, 29 décembre 2008, 4<sup>e</sup> éd.) a expressément précisé que les moins-values subies sur les voitures... visées à l'article 66, § 1<sup>er</sup>, CIR 92 sont comprises dans ce forfait, confirmant ainsi la position administrative (Com.IR 92, n° 66/64 et [Exposé des motifs, Doc. parl., Ch. repr., 2008-2009, n° 52-1608/001, p. 92](#)).

Dans les faits, ce forfait englobe donc tous les frais directs et indirects afférents à l'utilisation du véhicule pour ce type de déplacement, quelle qu'en soit sa puissance fiscale (les amortissements de la voiture et tous les accessoires et équipements, tels que la radio, le toit ouvrant, l'installation LPG, etc. ; la prime d'assurance ; les taxes ; la location ou l'amortissement d'un garage ; les frais de carburant, huile, graisse ; les frais d'entretien ; les frais de lavage ; les frais de contrôle technique ; les frais de parking ; les cotisations à des organisations de dépannage ; les frais de remorquage). Exceptions : les frais de financement et les frais de mobilophonie (frais de GSM ou d'installation pour GSM) peuvent être déduits en sus du forfait ainsi calculé.

Peut-on enfin revendiquer l'application de ce forfait, alors que les dépenses réellement exposées sont manifestement inférieures à ce montant ? Par exemple, si les déplacements

---

<sup>2</sup> Le forfait de 0,15 EUR par kilomètre pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail au moyen d'un véhicule autre que celui visé à l'article 66, § 5, CIR 92, ne s'applique uniquement, conformément à l'article 66bis CIR 92, qu'à défaut de preuves.

domicile-lieu de travail sont effectués partiellement ou totalement en vélo, auquel cas le forfait atteint d'ailleurs 0,20 EUR par km à compter de l'exercice d'imposition 2010 ? La réponse est affirmative, comme l'a rappelé le ministre des Finances, en citant l'exemple du prix d'une carte de train ([Q.R., Ch. repr. 2001-2002, n° 134 du 27 août 2002, p. 16849-16850 – QP n° 1046 du 5 juillet 2002](#)). Par contre, même s'il est alors manifestement supérieur en termes de coût kilométrique, l'usage d'une voiture dans les mêmes conditions n'ouvre pas le droit à une majoration de ce forfait.

## Q. 2. Le covoiturage sous tous ses angles !

Parce que la formule est amicale, écologique et économique, de plus en plus de personnes font ensemble la route vers leur lieu de travail, et ce, au moyen de la voiture appartenant à l'un d'entre eux ou que son employeur ou sa société a mise à sa disposition. Dans les faits, il peut s'agir d'un couple marié, de cohabitants légaux ou de tierces personnes. Par ailleurs, le conducteur d'une semaine peut être le passager d'une autre semaine. Qui peut déduire quoi, comment ? Comme nous allons le voir, la réponse<sup>3</sup> ne coule pas de source. Loin s'en faut !

Débutons d'emblée par une exclusive : si deux conjoints effectuent totalement ou partiellement ensemble le trajet de leur domicile à leur travail et/ou de leur travail à leur domicile en voiture, l'un ne peut déduire l'entièreté des frais à titre de charges professionnelles réelles et l'autre ne peut opter pour le forfait général de charges visées à l'article 51 CIR 92 (Cass., 7 septembre 1989 et Appel, Bruxelles, 26 octobre 2006). Ceci précisé, nous avons vu que lorsque le travailleur, en tant que conducteur, effectue les déplacements domicile-lieu de travail au moyen de son « propre véhicule » (au sens de l'article 66, § 5, CIR 92, donc y compris une voiture de société dont il dispose également pour ses autres déplacements privés), les frais professionnels y relatifs sont, conformément à l'article 66, § 4, CIR 92, déterminés forfaitairement à 0,15 euro par km. Si cette déduction « véhicule propre » ne peut être accordée « qu'à un seul contribuable pour le trajet effectué ensemble » (article 66, § 5, al. 2, CIR 92), le fait qu'une indemnité soit versée, de manière occasionnelle ou régulière, par l'accompagnant n'enlève en rien la possibilité qu'a ce dernier de déduire, sans limite de distance, ce montant forfaitaire.

Mais ce qui vaut pour le conducteur vaut-il également pour l'accompagnant ? En d'autres mots, pour un même trajet et une même voiture, la déduction de 0,15 EUR par km peut-elle être accordée deux fois, le cas échéant, de façon illimitée et limitée ? Si elle est affirmative, la réponse emporte de sérieuses nuances dans le cadre du covoiturage. L'on peut, en effet, lire dans la circulaire [Ci.RH.241/555.223 \(AFER 19/2004\) du 8 avril 2004](#) que plusieurs situations doivent être envisagées :

- *l'accompagnant n'intervient pas dans les frais de voiture* : le conducteur peut déduire 0,15 EUR par km à titre de frais professionnels ; l'accompagnant doit tenir compte d'une limite de 200 kilomètres par jour de travail pour calculer la déduction sur la base du forfait de 0,15 EUR par km (article 66bis CIR 92 – [Q.R., Ch. repr., 2001-2002, n° 105 du 8 janvier 2002, p. 12322-12323 – QP n° 583 du 2 février 2001](#)) ;
- *l'accompagnant prend à sa charge de temps en temps le plein d'essence* : le conducteur conserve le droit illimité de déduire 0,15 EUR par km parcouru. De son côté, l'accompagnant peut déduire, à condition de produire la preuve du paiement effectif (tickets-pompe, facture...), le montant des pleins d'essence ou bien déduire 0,15 EUR par

---

<sup>3</sup> Outre les modalités de déduction des frais professionnels réels pour les kilomètres parcourus, que nous étudions dans cette question, tant dans le chef du conducteur que du passager, ce mode de déplacement du domicile au lieu de travail soulève d'autres interrogations : l'exonération des remboursements effectués par l'employeur pour les frais de déplacements domicile-lieu de travail, objet de notre question 6, d'une part ; l'imposition éventuelle dans le chef du conducteur de l'indemnité occasionnelle ou régulière reçue de l'accompagnant, que nous traitons dans la question 7, d'autre part.

km, toujours en tenant compte de la limite de 200 km par jour, la voiture utilisée n'étant pas son « propre véhicule » au sens de l'article 66, § 5, CIR 92 ;

- *l'accompagnant verse systématiquement une indemnité kilométrique fixe* : rien ne change pour le conducteur alors que l'accompagnant peut appliquer soit la déduction de 0,15 EUR par km, limitée à 100 km par trajet simple et par journée de travail, soit déduire, le cas échéant, 75 % de l'indemnité versée au conducteur, pour autant toujours qu'il puisse en établir la preuve du paiement ([Q.R., Ch. repr., 1999-2000, n° 004 du 25 octobre 1999, p. 365-367 – QP n° 27 du 9 septembre 1999](#)).

Reste encore à savoir si la répartition de l'application des deux déductions possibles du forfait de 0,15 EUR par km, l'une illimitée et l'autre limitée, peut être décidée librement au mieux des intérêts des contribuables ? S'il s'agit d'un couple marié ou de cohabitants légaux, il résulte de la lecture combinée des articles 66, § 4, et 66bis CIR 92 qu'ils peuvent effectivement choisir librement, sans avoir égard au fait de savoir qui est le propriétaire, lequel d'entre eux utilise la version illimitée (propre véhicule) ou limitée (autre voiture) du forfait de 0,15 EUR par km (Fiscologue n° 994 du 16 septembre 2005). Toutefois, si la voiture utilisée est une voiture de société, seul celui qui en a la disposition peut déduire sans limite de km 0,15 EUR par km, alors que son conjoint, cohabitant légal visé par le régime « autres moyens de transport », doit tenir compte du plafond de 100 km par trajet simple et par journée de travail.

Et s'ils alternent l'usage des véhicules, une semaine l'un, une semaine l'autre ? Compte tenu de ce qui précède, une distinction doit logiquement être opérée entre les semaines selon que le conducteur conduit son « véhicule propre » au sens de l'article 66, § 5, CIR 92 ou une « autre voiture », auquel cas la limite de 200 km par jour de travail trouve à s'appliquer dans le calcul.

Dernière précision en cas de covoiturage : les kilomètres effectués en sus du trajet normal domicile-lieu de travail pour se rendre au point de prise en charge de l'accompagnant sont fiscalement considérés comme des déplacements de service, dont les frais sont, à l'exception des frais de carburant, déductibles à concurrence de 75 %, conformément à l'article 66, § 1<sup>er</sup>, CIR 92 ([Q.R., Ch. repr., 2006-2007, n° 163 du 23 avril 2007, p. 31824-31828 – QP n° 1494 du 7 décembre 2006](#)).

### **Q. 3. Déductions réduites ou majorées à l'impôt des sociétés : quels frais, quelle voiture, quelle influence sur le calcul des plus ou moins-values ?**

Sauf quelques exceptions, nous avons vu que les frais afférents aux déplacements domicile-lieu de travail effectués avec une voiture, une voiture mixte ou un minibus ne sont déductibles qu'à concurrence de 75 % de leur quotité professionnelle.

Jusqu'au 1<sup>er</sup> avril 2008, cette règle s'appliquait de manière uniforme à l'impôt des personnes physiques et des sociétés. Cette belle harmonie appartient au passé ! Ouvrant des possibilités de déduction majorée, mais réduisant plus généralement le niveau de déductibilité des voitures à l'impôt des sociétés et à l'impôt des non-résidents/sociétés, la loi-programme du 27 avril 2007 ([M.B., 8 mai 2007, troisième édition, p. 25173](#)) est, en effet, venue modifier la donne : tous les frais directs ou indirects afférents à l'utilisation, en Belgique ou à l'étranger, des voitures, voitures mixtes et minibus n'y sont aujourd'hui déductibles que dans un spectre de déduction allant d'un minimum de 60 % à un maximum de 90 % en fonction du nombre de grammes de CO<sub>2</sub> émis par le véhicule concerné (article 198bis CIR 92). Concrètement, plus le degré de pollution du moteur essence ou diesel est élevé, plus la déductibilité des frais précédemment soumis à la limitation fixe de « 75 % » visée à l'article 66, § 1<sup>er</sup>, CIR 92 est réduite. Plus il est faible, plus elle est élevée, comme il ressort de ce tableau :

Émissions de CO <sub>2</sub>		Déductibilité
Diesel	Essence	
< 105 g	< 120 g	90 %
105 – 115 g	120 – 130 g	80 %
115 – 145 g	130 – 160 g	75 %
145 – 175 g	160 – 190 g	70 %
175 g >	190 g	60 %

Élément désormais central, contrôler ce taux de CO<sub>2</sub> n'est guère compliqué : régulièrement actualisée, la version électronique<sup>4</sup> du guide CO<sub>2</sub> indique le taux d'émission de CO<sub>2</sub> pour toutes les voitures neuves mises sur le marché en Belgique. Pour les voitures neuves acquises après 2001, il figure sur l'attestation de conformité. Quid si aucune donnée relative à l'émission de CO<sub>2</sub> n'est disponible pour les voitures plus anciennes ? C'est le taux de déduction le plus faible, soit 60 %, qui s'applique par défaut (article 198bis, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, a, CIR 92, tel qu'adapté par la loi du 22 décembre 2008 portant des dispositions diverses – M.B., 29 décembre 2008, p. 68722).

Ce principe énoncé, trois points méritent une attention particulière. Ils visent le champ d'application, l'entrée en vigueur de cette nouvelle déduction modulée ainsi que son influence sur les modalités de calcul des plus et moins-values afférentes à ces voitures.

– **Première question : tous les frais de voiture ?** Non, en toute logique ! Rien ne change, en effet, pour les frais qui n'étaient pas soumis à la limitation antérieure uniforme de « 75 % », soit légalement, soit par tolérance administrative. Carburant, acquisition et installation d'un mobilophone, frais de financement, intérêts d'emprunts et frais bancaires pour l'acquisition (ou la location-financement) demeurent intégralement déductibles (Com.IR 92, n<sup>os</sup> 66/44 et 45 – [Compte rendu analytique, Commission des Finances et du Budget de la Chambre, 2007-2008, 52 COM 263 du 17 juin 2008, p. 3-4](#) – [Question orale n° 6101, Jenne De Potter](#)). Sont également épargnés : a) les frais relatifs aux minibus affectés à un transport collectif organisé par l'employeur ou un groupe d'employeurs<sup>5</sup> dans le cadre des déplacements domicile-lieu de travail (article 38, § 1<sup>er</sup>, 9<sup>o</sup>, CIR 92) ; b) 30 % de l'indemnité versée aux membres du personnel par l'employeur, dans le cadre de déplacements de service, censée représenter la part des carburants ; c) 60 % des frais relatifs à l'utilisation des véhicules de direction ; d) les frais de taxi pour le transport de colis non accompagnés ; e) les frais de parking pour la clientèle ; f) la quotité des frais correspondant au montant de l'avantage de toute nature imposable dans le chef du bénéficiaire (Com.IR 92, n° 66/41 et [Q.R., Ch. repr., 2005-2006, n° 121 du 15 mai 2006, p. 23475-23477](#) – [QP n° 1206 du 27 mars 2006](#)).

Cette déductibilité modulée s'applique-t-elle également aux frais de même nature remboursés à des tiers ? L'article 198bis CIR 92 prévoit uniquement une majoration ou une diminution des taux de déductibilité des frais de véhicule repris à l'article 66 du même code. Sachant que les autres conditions d'application de cet article ne sont pas modifiées, les frais à limiter comprennent également les frais de voiture remboursés à des tiers (article 66, § 3, CIR 92 ([Q.R., Ch. repr., 2007-2008, n° 14 du 18 mars 2008, p. 2482](#) – [QP n° 201 du 13 mars 2008](#))). Résultat ? Lorsqu'un employeur ou une société rembourse une indemnité de frais à un travailleur ou un dirigeant d'entreprise pour l'utilisation de sa voiture privée dans le cadre des déplacements de service, la limitation modulée s'applique sur la partie des frais

<sup>4</sup> Voyez <http://portal.health.fgov.be>, sous « Environnement », « Production et consommation durables », « Produits », « Voitures » et le site [www.voitureprope.be](http://www.voitureprope.be).

<sup>5</sup> Cette notion et les conséquences qu'elle implique sont précisées dans la question 6.

autres que les frais de carburant et les charges financières. Avec comme conséquence pratique l'obligation pour la société de tenir un relevé extracomptable de toutes les voitures qui ont servi au déplacement des travailleurs et dirigeants d'entreprises et pour lesquelles ils ont reçu une indemnité. Si elle est forfaitaire, la limitation ne porte que sur 70 % du montant de frais remboursés, 30 % étant, en effet, censés représenter le carburant, toujours intégralement déductible (Com.IR 92, n° 66/51). Dans la pratique, le respect de cette obligation pourra utilement être allégé en concluant un accord avec l'Administration fiscale afin de pouvoir travailler sur la moyenne des taux d'émission de CO<sub>2</sub> du parc automobile du personnel.

Et les frais afférents à des parkings ? La déduction modulée de l'article 66, § 1<sup>er</sup>, CIR 92 s'applique aux frais de parking sur lesquels les voitures de société – sans avoir égard au fait que la société en est propriétaire, locataire ou preneuse en leasing – stationnent, tout autant qu'au remboursement par l'employeur des frais de stationnement engagés par les membres du personnel durant les déplacements de service. Tel n'est pas le cas des amortissements et des frais de location relatifs aux parkings ou garages occupés par des voitures appartenant aux membres du personnel (*Q.R., Ch. repr., 2007-2008, n° 8 du 4 février 2008, p. 500-501 – QP n° 5 du 8 janvier 2008*).

Par contre, pour d'évidentes raisons pragmatiques – le client aurait dû demander systématiquement au chauffeur le taux de CO<sub>2</sub> pour les trajets tant en Belgique qu'à l'étranger –, la déduction uniforme de 75 % continue à s'appliquer aux frais de taxi (*Compte rendu analytique, Commission des Finances et du Budget de la Chambre, 2007-2008, 52 COM 263, p. 3-4 – Question orale n° 6101 du 17 juin 2008, Jenne De Potter*).

– **Seconde interrogation : toutes les voitures ?** Dans le cadre d'une période transitoire allant du 1<sup>er</sup> avril 2007 au 31 mars 2008, ces pourcentages réduits ou majorés de déduction n'étaient pas applicables aux frais afférents aux voitures, voitures mixtes, minibus ou fausses camionnettes acquis ou constitués au plus tard le 31 mars 2007. Depuis le 1<sup>er</sup> avril 2008, tous ces véhicules sont visés à l'impôt des sociétés et à l'impôt des non-résidents/sociétés, peu importe qu'ils soient nouveaux, anciens, neufs ou d'occasion, achetés, loués ou pris en leasing, équipés d'un moteur diesel ou essence, le cas échéant, couplés à une installation LPG (*Compte rendu analytique, Commission des Finances et du Budget de la Chambre, 2007-2008, 52 COM 263, p. 3-4 – Question orale n° 6101 du 17 juin 2008, Jenne De Potter*).

Bien entendu, une telle entrée en vigueur échelonnée et en plein exercice génère deux problèmes pratiques de déduction. Pour l'année 2007, pour certaines voitures, faut-il, d'une part, appliquer deux taux différents de déduction, respectivement 75 % pour la période allant du 1<sup>er</sup> janvier 2007 au 31 mars 2007 et un taux entre 60 % et 90 % en fonction du taux de CO<sub>2</sub> du véhicule concerné, à partir du 1<sup>er</sup> avril 2007 ? Quid, d'autre part, des frais de voiture qui se rapportent aux deux périodes de déduction pour l'année civile 2008 (1<sup>er</sup> janvier 2008 – 31 mars 2008 ; 1<sup>er</sup> avril 2008 – 31 décembre 2008), comme la prime annuelle d'assurance ou la taxe de circulation ? Interrogé sur le fait de savoir si, en l'occurrence, le calcul doit se faire sur la base de la date d'inscription, de la date de paiement ou au prorata, le ministre des Finances a, en substance, synthétisé la situation en posant logiquement en principe directeur que c'est la date à laquelle ils auront été payés ou supportés ou auront acquis le caractère d'une dette certaine et liquide qui est déterminante. Si elle est antérieure au 31 mars 2008, la règle des « 75 % » s'applique. Postérieure, la déduction est modulée en fonction du taux de CO<sub>2</sub>. Pour l'année 2007, les voitures achetées ou produites avant le 1<sup>er</sup> avril ne sont soumises à la déduction modulée de l'article 198bis CIR 92 qu'à partir du 1<sup>er</sup> avril 2008. Cette déduction s'applique aux amortissements portés en compte après le 31 mars 2008 (*Compte rendu intégral, Commission des Finances et du Budget de la Chambre, 2008-2009, 52 COM 437 du 28 janvier 2009, p. 41 – Question orale n° 10288, Ine Somers, et Q.R., Ch. repr., 2007-2008, n° 14 du 18 mars 2008, p. 2482 – QP n° 201 du 13 mars 2008*).

– **Troisième source de difficultés : quelle influence sur les plus et moins-values sur ces véhicules ?** Logiquement, cette nouvelle modulation de la déduction des frais de voiture visés à l'article 65 CIR 92, autres que ceux qui sont visés à l'article 66, § 2, CIR 92, ne manque, en effet, pas d'avoir des effets proportionnels sur le calcul des plus-values réalisées (articles 183, 185<sup>ter</sup>, et 24, al. 3, CIR 92 et articles 74, alinéa 2, 1<sup>er</sup> tiret, AR/CIR 92) et des moins-values non déductibles (article 198<sup>bis</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, CIR 92).

À l'impôt des sociétés, on sait l'exonération inconditionnelle et définitive de la quotité non imposable de la plus-value réalisée sur des voitures, voitures mixtes et minibus techniquement obtenue en majorant la situation des réserves au début de la période imposable d'un pourcentage déterminé de cette plus-value (cadre I.A.j, code 007). Jusqu'ici, c'était toujours 25 % de la plus-value, celle-ci ne devant être reprise dans le résultat fiscal qu'à concurrence de 75 % de son montant net. Ce pourcentage est maintenu pour les immobilisations acquises ou constituées avant le 1<sup>er</sup> avril 2007 et aliénées au plus tard le 31 mars 2008. Si l'aliénation est intervenue après cette date ou si les voitures visées ont été acquises à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2007, la plus-value est désormais imposable à concurrence d'un taux égal au rapport exprimé en pour cent entre la somme des amortissements fiscalement admis antérieurement à l'aliénation et la somme des amortissements comptables pour les périodes imposables correspondantes (article 185<sup>ter</sup>, al. 1<sup>er</sup>, CIR 92).

Par analogie, la partie de la moins-value à reprendre en dépenses non admises (code 032) ne représente plus systématiquement 25 % du montant, mais doit être déterminée en multipliant la moins-value fiscale par un taux égal au rapport exprimé en pour cent entre la somme des amortissements fiscalement admis antérieurement à la vente et la somme des amortissements comptables pour les périodes imposables correspondantes (article 198<sup>bis</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, CIR 92). Dans l'hypothèse, au demeurant courante, où une voiture a été soumise aux deux régimes de déduction (75 % – article 66, § 2, CIR 92 et « de 60 à 90 % » – article 198<sup>bis</sup> CIR 92) avant sa vente, la moins-value qui en résulte le cas échéant doit être calculée à l'aide de la moyenne pondérée des amortissements fiscalement admis avant la vente par rapport à tous les amortissements comptabilisés. Tel est le cas des voitures acquises avant le 1<sup>er</sup> avril 2007 et aliénées au plus tard le 31 mars 2008.

#### **Q.4. Comment déduire davantage que les frais réellement exposés ? Transport collectif organisé par l'employeur, usage du vélo...**

Certains frais sont davantage déductibles que les montants réellement supportés. « 120 % », tel est notamment le cas de la quotité déductible des frais exposés par un employeur ou un groupe d'employeurs pour le transport collectif des membres du personnel dans le cadre des déplacements domicile-lieu de travail (article 64<sup>ter</sup> CIR 92). Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009, cette déduction majorée s'applique également aux « frais faits ou supportés spécifiquement en vue de favoriser l'usage de la bicyclette par les membres du personnel, de leur domicile à leur lieu de travail, dans la mesure où les frais sont faits ou supportés en vue » :

- d'acquérir, de construire ou de transformer un bien immeuble destiné à l'entreposage des bicyclettes pendant les heures de travail des membres du personnel ou à mettre un vestiaire ou des sanitaires composés ou non de douches à la disposition de ceux-ci ;
- d'acquérir, d'entretenir et de réparer des bicyclettes et leurs accessoires qui sont mis à la disposition des membres du personnel (article 64<sup>ter</sup>, al. 1, 3<sup>o</sup>, CIR 1992).

Les « bicyclettes » en question sont amortissables « par annuités fixes dont le nombre ne peut être inférieur à trois » (article 64<sup>ter</sup>, al. 3, CIR 92) et dont le montant déductible s'obtient en augmentant de 20 % l'annuité normale d'amortissement de cette période. Les amortissements ainsi admis au-delà de la valeur d'investissement ou de revient des

immobilisations corporelles ne seront pas pris en compte lors de la détermination des plus-values ou moins-values ultérieures sur ces immobilisations corporelles (article 64ter, al. 5, CIR 92).

## Q.5. La cotisation CO<sub>2</sub> : calcul et déduction

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, tout employeur est redevable d'une cotisation patronale mensuelle forfaitaire, mieux connue sous le nom de cotisation CO<sub>2</sub>, lorsqu'il met à la disposition de son travailleur, de manière directe ou indirecte, un véhicule destiné<sup>6</sup> à un usage autre que strictement professionnel, indépendamment de la contribution du travailleur salarié dans son financement ou son utilisation.

Type de véhicule	Formule de calcul
Essence	$(Y \times 9 \text{ EUR}) - 768 / 12 \times 1.1085$
Diesel	$(Y \times 9 \text{ EUR}) - 600 / 12 \times 1.1085$
LPG	$(Y \times 9 \text{ EUR}) - 990 / 12 \times 1.1085$
Propulsion	23,09 EUR

Applicable tant pour les voitures en leasing que propriété de l'entreprise, et tant pour les déplacements individuels ou collectifs si la voiture de société est exclusivement affectée à un transport collectif organisé par l'employeur, cette cotisation mensuelle, dont le mode de calcul est illustré dans le tableau ci-dessus, ne peut être inférieure à 23,09 EUR pour l'année 2009. Son montant est rattaché à l'indice de santé du mois de septembre et est adapté au 1<sup>er</sup> janvier de chaque année. Considérée comme une charge sociale légalement due, connexe aux rémunérations des membres du personnel (article 52, 3<sup>o</sup>, a, CIR 92), cette cotisation, au demeurant payable trimestriellement au même titre que les cotisations de sécurité sociale ordinaires, échappe à la limitation de déduction des frais de voiture (articles 66, § 1<sup>er</sup>, et 198bis CIR 92 ([Q.R., Ch. repr., 2007-2008, n° 11 du 3 mars 2008, p. 1609-1610 – QP n° 56 du 11 janvier 2008](#))).

## Q. 6. Intervention de l'employeur dans les frais de déplacement domicile-lieu de travail : exonération générale ou partielle ? Pour tous ?

Avec cette question centrale, nous ouvrons largement la porte des réflexions consacrées aux « exonérations ». Petit rappel utile des limites et des nuances... pour éviter les accidents de parcours !

D'une manière générale, le régime général d'exonération de l'intervention patronale (code 254, fiche 281.10) dans les frais de déplacement domicile-lieu de travail est largement favorable aux travailleurs (article 38, § 1<sup>er</sup>, al. 1, 9<sup>o</sup>, CIR 92). Les indemnités concernées sont celles qui sont remboursées par l'employeur et qui sont directement liées aux déplacements effectués par le travailleur entre son domicile et son lieu de travail, peu importe qu'elles soient libres, obligatoires, légales, extralégales, réglementaires, statutaires ou autres et quel que soit le mode de transport utilisé. Cette intervention peut prendre la forme d'un remboursement ou d'une prise en charge directe (système du tiers payant).

Tous ne sont pas pour autant logés à la même enseigne, dans la mesure où il est en outre exigé que ces travailleurs optent pour le forfait de frais professionnels visés à l'article 51 du

<sup>6</sup> Réfragable, cette présomption ne peut être réfutée que si l'employeur démontre soit que l'usage autre que strictement professionnel est exclusivement le fait d'une personne qui ne ressort pas du champ d'application de la sécurité sociale des travailleurs salariés, soit que l'usage du véhicule est strictement professionnel.

CIR 92. Par suite, le simple fait de déduire leurs frais réels entraîne l'imposition des montants remboursés, sauf dans le cadre de l'utilisation d'un vélo. Sous réserve alors que l'exonération générale ne peut être cumulée avec l'exonération spécifique de l'indemnité vélo, du moins pas « pour le même déplacement ou pour une partie de ce déplacement » (article 38, § 1<sup>er</sup>, al. 2, CIR 92).

Qui plus est, comme nous allons le voir en appuyant notre réflexion sur les circulaires [Ci.RH.241/550.265 \(AFER 20/2002\) du 18 juillet 2002](#) et [Ci.RH.241/590.395 \(AFER 5/2008\) du 21 février 2008](#), sans jamais être supérieure au montant de l'intervention de l'employeur, cette exonération dépend toutefois de la « dose de transport en commun » dans les différents moyens de transport utilisés, comme il ressort du tableau ci-dessous, le surplus étant constitutif d'un avantage de toute nature imposable.

Mode de transport	Montant de l'exonération
Transport public en commun (train, tram, bus, métro)	Totalité des indemnités
Transport collectif organisé <sup>7</sup>	Abonnement de train en première classe pour une distance équivalente à celle parcourue avec ce transport collectif
Autre moyen de transport (voiture de société, voiture propre, moto, covoiturage...)	170 EUR maximum (350 EUR pour l'ex. d'imp. 2010 pour le vélo)
Vélo (exonération spécifique)	Forfait de 0,15 EUR par km (0,20 EUR par km pour l'ex. d'imp. 2010)

Lorsque différents modes de transport sont utilisés par le contribuable pour les déplacements domicile-lieu de travail, les montants exonérés doivent être déterminés pour chaque mode de transport utilisé, puis additionnés. Rien n'empêche donc un travailleur de cumuler l'exonération pour transport en commun et les 170 EUR (350 EUR pour l'ex. d'imp. 2010) pour les « autres moyens de transport », s'il n'utilise les transports en commun que pour une partie du déplacement ou pendant une période déterminée au cours de la période imposable. Tel est, par exemple, le cas s'il se rend à pied ou en vélo à la gare, prend le train et effectue la dernière partie du trajet domicile-lieu de travail en métro. Ou encore si, au cours de l'année, il alterne le train et le covoiturage ou la moto (par exemple, en été) pour se rendre sur son lieu de travail.

Gardez à l'esprit que toutes les combinaisons sont possibles et que l'exonération de 170 EUR (350 EUR pour l'ex. d'imp. 2010) ne dépend ni du mode de transport utilisé ni de la distance parcourue à pied, en vélo, en covoiturage..., pour autant que les conditions d'application spécifiques de chacune d'entre elles soient respectées et que le cumul ne soit pas interdit pour le même déplacement ou partie de déplacement.

1) Si l'exonération intégrale « transport en commun » vise les sociétés publiques de transport, comme la SNCB, la STIB, les TEC et de Lijn, il n'est pas nécessaire d'avoir un abonnement ou d'utiliser régulièrement les transports en commun, ni même d'effectuer intégralement ou principalement ces déplacements en transports en commun. Si l'indemnité domicile-lieu de travail est payée par l'employeur via le système de tiers payant, cette indemnité se rapporte exclusivement aux déplacements domicile-lieu de travail effectués en transports publics qui sont complètement exonérés ([Q.R., Ch. repr., 2008-2009, n° 53 du 16 mars 2009, p. 116-118 – QP n° 214 du 19 janvier 2009](#)).

<sup>7</sup> Moyennant, le cas échéant, l'intervention d'une société de transport de personnes, un « transport collectif organisé » est un transport organisé par l'employeur ou un groupe d'employeurs qui doivent en déterminer les règles, les modalités d'usage et les conditions de l'indemnisation.

2) La solution du « covoiturage », y compris lorsque le contribuable fait usage d'une voiture de société, n'autorise une exonération des indemnités accordées par l'employeur en remboursement ou paiement des frais de déplacement du domicile au lieu du travail que si elle se situe dans les conditions d'un transport collectif organisé par l'employeur ou un groupe d'employeurs. À lire la circulaire [Ci.RH.241/550.265 \(AFER 20/2002\) du 18 juillet 2002](#), le covoiturage est considéré comme « transport collectif organisé » pour les kilomètres accomplis effectivement avec deux travailleurs au moins, quel que soit le propriétaire de la voiture (la société, le conducteur ou l'accompagnant) ou qu'il s'agisse d'une voiture personnelle ou d'une « autre voiture » du conducteur. Seule contrainte liée au caractère nécessairement organisé du transport : l'employeur doit fixer, d'une part, les règles et gérer les modalités d'utilisation du transport collectif et, d'autre part, superviser l'utilisation par les travailleurs. En outre, les règles d'utilisation du transport collectif organisé ainsi que les conditions d'indemnisation doivent faire l'objet de conventions collectives ou individuelles écrites conclues entre l'employeur ou le groupe d'employeurs et chaque travailleur. Les travailleurs doivent dès lors informer préalablement par écrit leur employeur ou supérieur hiérarchique qu'ils participent à une solution de covoiturage ([circulaire Ci.RH.241/550.265 \(AFER 20/2002\) du 18 juillet 2002](#)). Si tel est le cas, l'exonération se calcule, sans application de la limite du montant correspondant à un abonnement de première classe pour les mêmes trajets, au trajet accompli avec au moins un autre travailleur, y compris si ce trajet est effectué en moto. *A contrario*, un covoiturage librement organisé ne peut bénéficier de cette exonération pour les remboursements de l'employeur.

3) Lorsque le trajet domicile-lieu de travail est effectué par les travailleurs en partie en transports en commun et au moyen d'un vélo pliable embarqué dans le train, (le tram ou le métro), l'indemnité en paiement ou en remboursement de frais pour ces déplacements qu'ils reçoivent de l'employeur reste entièrement exonérée, y compris les frais pour emporter le vélo, toujours dans la mesure où ces contribuables ne déduisent pas leurs frais professionnels réels et se contentent du forfait visé à l'article 51 CIR 92 ([circulaire Ci.RH.241/565.608 \(AFER 38/2004\) du 29 septembre 2004](#)).

4) Visée à l'article 38, § 1<sup>er</sup>, al. 1, 14<sup>o</sup>, CIR 92, l'exonération de l'indemnité, au demeurant intégralement déductible et exempte de charges sociales, qu'un employeur attribue à des membres de son personnel spécifiquement et expressément pour l'utilisation d'une bicyclette pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail, est liée au fait qu'elle soit reprise dans la convention collective de travail ou dans le contrat individuel. Peu importe le montant total, le nombre de km, que le vélo soit utilisé sur l'ensemble du trajet ou partiellement, par exemple, en complément d'un trajet en train ou en bus/métro. Il n'est pas davantage pertinent que le vélo soit utilisé toute l'année ou uniquement pendant la belle saison.

Afin de promouvoir encore davantage l'usage du vélo pour ces mêmes déplacements, cette exonération vient d'être portée de 0,15 EUR à 0,20 EUR par km, et ce, à compter de l'exercice d'imposition 2010. La partie excédentaire constitue une rémunération imposable qui, en tant que telle, doit figurer dans le montant T de la fiche 281.10. Nonobstant cette exonération spécifique, les intéressés peuvent aussi, s'ils optent pour les frais professionnels réels, revendiquer la déduction à concurrence de 0,15 EUR par km parcouru entre le domicile et le lieu de travail, avec un maximum de 100 km (aller simple), visé à l'article 66, § 1<sup>er</sup>, CIR 92 ([circulaire Ci.RH.241/550.265 \(AFER 20/2002\) du 13 décembre 2002](#)).

Quid si l'employeur verse une indemnité globale pour les différents modes de transport ? Elle devra être affectée en premier lieu à un trajet avec un autre moyen de transport (voiture « non personnelle », moto, vélo, à pied, covoiturage...), puis à un transport en commun, et enfin à un transport collectif organisé.

En tout état de cause, n'oubliez pas que lorsqu'un travailleur prouve ses frais professionnels réels, ce choix emporte l'imposition des montants que son employeur lui alloue à titre de remboursement ou de paiement des frais exposés dans le cadre de ses déplacements

domicile-lieu de travail (article 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa premier, 9°, CIR 92). Seule exception à cette règle : le vélo. Là n'est pourtant pas la seule chausse-trappe ! Dans le cadre de la mise à disposition d'une voiture de société, la déduction des frais réels impulse le calcul du montant de l'avantage en nature résultant de l'usage privé du véhicule concerné. Il faut, en effet, rester cohérent : on ne peut invoquer l'application des forfaits de 5 000 km et 7 500 km annuels et déduire des frais réels correspondant, par exemple, à 10 000 km annuels.

### Q.7. Usage privé d'un véhicule de société : calcul sur la base des kilomètres réellement parcourus ?

Last but not least, c'est par plusieurs questions sur les modalités d'imposition des voitures et bicyclettes de société que nous terminerons cette analyse.

L'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à la disposition d'un dirigeant d'entreprise/travailleur par sa société/employeur est considérée comme un avantage de toute nature taxable à l'impôt des personnes physiques et pour lequel un précompte professionnel doit être retenu (article 36 CIR 92). On entend par déplacements privés tant les déplacements domicile-lieu de travail que les autres déplacements purement privés, comme les vacances, les courses et autres déplacements domestiques. Il appartient à l'Administration d'apporter la preuve positive du fait que le contribuable a réellement utilisé le véhicule de société à de telles fins (Gand, 30 juin 1999 et 13 mai 2007, e.a).

Si tel est le cas, le montant de cet avantage imposable correspond à un forfait kilométrique, qui varie en fonction de la puissance fiscale du véhicule, dont les montants sont repris à l'annexe I, section III, de l'AR/CIR 92, multiplié par le nombre réel de kilomètres parcourus à titre privé. Indexés chaque année par arrêté royal, ces tarifs se présentent comme suit pour l'année 2009 (A.R. du 20 janvier 2009 – M.B., 26 janvier 2009).

CV fiscaux	Prix forfaitaire au km (Tarif indexé à partir du 01/01/2009)
4	0,1750 euro
5	0,2054 euro
6	0,2270 euro
7	0,2511 euro
8	0,2739 euro
9	0,2980 euro
10	0,3297 euro
11	0,3614 euro
12	0,3830 euro
13	0,4071 euro
14	0,4223 euro
15	0,4401 euro
16	0,4527 euro
17	0,4616 euro
18	0,4730 euro
19 et plus	0,4819 euro

Dans le cadre du calcul de cet avantage, les voitures de société utilisées à des fins privées sont censées parcourir un minimum de 5 000 km par an à titre privé, sans que la preuve contraire ne puisse être apportée (article 18, § 3, 9°, AR/CIR 92).

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, l'Administration accepte que le nombre de kilomètres privés à prendre en considération soit fixé forfaitairement à ce minimum de 5 000 km, si la distance entre le domicile et le lieu « fixe » d'occupation, déterminée en appliquant la règle des 40 jours (lieu où la présence du travailleur atteint au moins 40 jours pas nécessairement d'affilée), est inférieure à 25 km par trajet simple et 7 500 km si elle excède 25 km, y compris, comme c'est généralement le cas, si le bénéficiaire dispose également d'une carte « carburant ». Quid en cas de changement de véhicule pendant l'année ? La répartition tient compte des mois commencés. Pour le mois du changement, c'est le véhicule le plus utilisé pour les déplacements privés qui entre en ligne de compte ([circulaire Ci.RH.241.561/364 \(AFER 8/2004\) du 5 février 2004](#)).

En tout état de cause, l'avantage de toute nature sera toutefois calculé sur la base des kilomètres réellement parcourus, lorsque l'intéressé déduit le coût réel de ses déplacements domicile-lieu de travail à titre de frais professionnels.

### **Q. 8. Et si le travailleur intervient dans le prix des options de la voiture de société ?**

Comme l'indique l'article 18, § 4, AR/CIR 92, l'avantage de toute nature imposable ainsi calculé doit être amputé du montant de l'intervention du travailleur (essence, entretien, retenue mensuelle sur salaire... Supérieure, elle doit être limitée à ce montant, un solde négatif ne pouvant être déduit des rémunérations imposables ni d'éventuels autres avantages de toute nature imposables.

Dans cette logique, l'intervention d'un travailleur dans le prix d'une option doit être déduite du montant de l'avantage en nature. Si l'option est directement facturée par la société de leasing, c'est au travailleur qu'il appartiendra d'en déduire le montant de l'avantage repris sur sa fiche de salaire dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques. Il devra bien entendu apporter la preuve de la réalité de l'intervention et de son paiement au cours de l'année en cause. Si les options ont été payées en une seule fois, le respect du principe de l'annualité de l'impôt implique qu'elles soient déduites de l'avantage de toute nature l'année du paiement et non sur la durée du leasing ([Q.R., Ch. repr., 2007-2008, n° 25 du 7 juillet 2008, p. 5845-5846 – QP n° 186 du 22 mai 2008](#)).

Outre qu'elle n'influence pas la puissance fiscale de la voiture, une telle participation personnelle du travailleur dans le prix des options supplémentaires n'a aucune incidence sur le principe de l'octroi du régime administratif des 5 000 ou 7 500 km dans le calcul de l'avantage de toute nature imposable ([Q.R., Ch. repr., 2008-2009, n° 46 du 20 janvier 2009, p. 49-51 – QP n° 92 du 14 janvier 2009](#)).

### **Q. 9. 5 000 km, minimum absolu ? 5 000 km ou 7 500 km ?**

*A priori*, cette double question peut surprendre, tant la règle paraît limpide dans son énoncé. Comme nous l'avons vu, à lire l'article 18, § 3, point 9, AR/CIR 92, cet avantage est irréfragablement présumé s'élever à 5 000 km, pour autant que la voiture de société ait été effectivement utilisée à des fins privées et que la distance du trajet domicile-lieu de travail atteigne un maximum de 25 km. Et si elle lui est supérieure ? 7 500 km, quel que soit le nombre de kilomètres privés effectivement parcourus avec la voiture de société.

Jurisprudence et questions parlementaires, ainsi que plusieurs circulaires ([Ci.RH.241/561.364 \(AFER 8/2004\) du 5 février 2004](#) et [Ci.RH.241/573.243 \(AFER 46/2007\) du 6 décembre 2007](#)), ont toutefois apporté moult précisions et nuances dont il convient de tenir compte dans l'application pratique de cette règle !

**a) 5 000 km, vraiment incontournable ?** Non, a répondu, en substance, la Cour d'appel de Mons en date du 22 novembre 2006, il est vrai dans un cas particulier. En l'occurrence : il était interdit au travailleur d'utiliser le véhicule pour ses déplacements purement privés et il pouvait démontrer que le nombre de kilomètres parcourus entre son domicile et son lieu de travail était largement inférieur à 5 000 km. Dans cette hypothèse, selon la Cour d'appel de Mons, ce kilométrage minimal forfaitaire viole le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination, en sorte que le contribuable devait être imposé sur un avantage tenant compte du nombre inférieur de kilomètres réellement parcourus dans le cadre des déplacements entre son domicile et son lieu de travail.

Le minimum légal de 5 000 km trouve toutefois toujours à s'appliquer si le travailleur n'effectue aucun trajet domicile-lieu de travail avec la voiture de société, mais n'utilise ce véhicule que pour des déplacements privés (comme les hobbies, les courses, les vacances...). Tel est également le cas si le travailleur n'a pas de lieu fixe de travail (par exemple, un représentant qui se rend directement chez son client).

**b) 5 000 ou 7 500 km ?** Si le travailleur utilise la voiture de société pour se rendre à un arrêt des transports publics, puis prend le train ou le bus pour effectuer le reste du trajet domicile-lieu de travail, l'avantage imposable doit être fixé à 5 000 km, si la distance jusqu'à l'arrêt d'un moyen de transport est inférieure ou égale à 25 km ; 7 500 km si la distance jusqu'à cet arrêt est supérieure à 25 km ([Q.R., Ch. repr., 2008-2009, n° 53 du 16 mars 2009, p. 116-118 – QP n° 214 du 19 janvier 2009](#)). En d'autres mots, la réalité des kilomètres effectivement parcourus prime parfois sur la distance domicile-lieu de travail pour la détermination de l'avantage imposable. En l'occurrence, comme c'est d'ailleurs souvent le cas, la distance du domicile jusqu'à l'arrêt du transport en commun n'excède pas 25 km, alors que la distance jusqu'au lieu fixe de travail est supérieure à 25 km. Par analogie, le même raisonnement trouve à s'appliquer s'il se rend non à une gare ou un arrêt de bus, mais bien à un parking de covoiturage.

**c) Transfert du siège social ?** Si l'employeur décide unilatéralement de déplacer son siège d'exploitation, les travailleurs déjà au service de l'employeur au moment du transfert des activités et qui disposaient déjà d'une voiture de société ne doivent pas tenir compte des kilomètres supplémentaires qui ont été parcourus vers le nouveau lieu d'implantation, à condition que la distance (aller) entre le domicile et l'ancien lieu fixe de travail, avant le transfert du siège social ou du siège d'exploitation, n'excédait pas 25 km. Si tel est le cas, l'avantage de toute nature sera calculé dans le chef du bénéficiaire sur une base annuelle de 5 000 km, pour autant que la distance (aller) entre le domicile et l'ancien lieu fixe de travail, avant le transfert du siège social ou du siège d'exploitation, n'excédait pas 25 km, et ce, même si après le transfert dudit siège, la distance réelle entre le domicile et le nouveau lieu fixe de travail dépasse 25 km. Un simple changement d'affectation sur la base des dispositions d'un contrat de travail individuel n'est pas pertinent ([Q.R., Ch. repr., 2008-2009, n° 25 du 7 juillet 2008, p. 5844-5845 – QP n° 185 du 22 mai 2008](#)).

**d) Covoiturage ?** Lorsque le travailleur utilise la voiture de société dans le cadre précis d'un transport de personnes organisé par l'employeur ou un groupe d'employeurs, l'avantage correspondant au trajet<sup>8</sup> que le conducteur accomplit seul ne doit pas être pris en considération si les conditions suivantes sont remplies ([circulaire Ci.RH.241/569.802 \(AFER 32/2005\) du 23 août 2005](#)) : a) le transport collectif est organisé par l'employeur ; b) le travailleur est désigné par l'employeur pour conduire le véhicule ; c) le véhicule est exclusivement affecté à ce transport collectif (aucune utilisation personnelle du véhicule) ; d)

---

<sup>8</sup> Rappelons que le détour que le conducteur doit effectuer pour prendre son (ses) collègue(s) en charge est assimilé à un déplacement de service pour le compte de l'employeur qui ne donne donc pas lieu à l'imputation d'un avantage de toute nature.

un règlement précise clairement que le véhicule ne peut en aucun cas être utilisé autrement que dans le cadre professionnel (courses, week-end, vacances, etc.).

Occasionnel ou régulier, le montant en espèces (ou par équivalent en payant les pleins d'essence) que l'accompagnant verse au conducteur est non imposable pour le conducteur, sauf si son importance est telle que l'on puisse parler, en l'occurrence, de transport rémunéré de personnes, auquel cas cette indemnité constitue, dans le chef du conducteur, un revenu imposable qu'il doit mentionner dans sa déclaration ([Q.R., Ch. repr., 1999-2000, n° 004 du 25 octobre 1999, p. 365-367 – QP n° 27 du 9 septembre 1999](#) et [Q.R., Ch. repr., 2006-2007, n° 163 du 23 avril 2007, p. 31824-31828 – QP n° 1494 du 7 décembre 2006](#)).

## **Q. 10. Zoom tous azimuts sur les bicyclettes de société...**

À côté de la formule d'intervention dans les frais d'utilisation du vélo personnel du travailleur, certains employeurs préfèrent mettre à leur disposition un vélo dont ils sont propriétaires, sans que les bénéficiaires n'interviennent financièrement.

Cette démarche vient d'être encouragée par la loi de relance économique (*M.B.*, 7 avril 2009). À lire, en effet, l'article 38, § 1<sup>er</sup>, al. 1, 14°, b, CIR 92, l'avantage résultant de la mise à disposition d'une bicyclette et d'accessoires, y compris les frais d'entretien et de garage, qui est effectivement utilisée pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail, est exonéré, en tout cas pour les déplacements entre le domicile et le lieu fixe de travail. Bien que le texte ne l'énonce pas explicitement et qu'*a priori*, l'article 31 CIR 92 emporte imposition de tout ce qui, pour le travailleur, est le fruit de son travail au service d'un employeur, il serait cohérent, pour d'évidentes raisons pragmatiques, que l'exonération trouve également à s'appliquer aux déplacements purement privés effectués avec ce vélo de société.

Applicable à compter de l'exercice d'imposition 2010, cette exonération est cumulable avec l'exonération générale de l'indemnité kilométrique pour l'usage d'une bicyclette pour les déplacements entre le domicile et le lieu fixe de travail (170 EUR portés à 350 EUR pour l'ex. d'imp. 2010).