LIÈGE université Library

http://lib.uliege.be https://matheo.uliege.be

Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire : "Fiscalité des déplacements entre le domicile et le lieu de travail : vers une mobilité des travailleurs plus éco-responsable ?".

Auteur : Antoine, Denis
Promoteur(s) : Bublot, Jean; Nollet, Aymeric
Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie
Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal
Année académique : 2017-2018
URI/URL : http://hdl.handle.net/2268.2/5553

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.

Fiscalité des déplacements entre le domicile et le lieu de travail : vers une mobilité des travailleurs plus éco-responsable ?

Denis ANTOINE

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2017-2018

Titulaires :

Promoteur : Monsieur Nicolas HONHON
Lecteur : Monsieur Lionel ORBAN

Tuteurs académiques :

Monsieur Jean BUBLOT
Monsieur Aymeric NOLLET

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION……7

I. LA FISCALITE AU SERVICE DE L'ECO-MOBILITE……...9

1. Une tendance au verdissement de la fiscalité……....9

2. La mobilité des travailleurs en pratique et en chiffres……11

2.1. Diagnostic des déplacements domicile-lieu de travail……...11

A. Les objectifs de l'enquête fédérale……..11

B. Les principaux chiffres révélés par l'enquête……..12

2.2. Les facteurs influençant le choix d'un moyen de transport……14

A. La voiture personnelle……14

B. La voiture de société……14

C. La bicyclette (de société ou non)……15

D. Les transports publics……..16

E. Le covoiturage……16

F. Brèves conclusions……..16

II. LA FISCALITE DES DEPLACEMENTS 'DOMICILE-LIEU DE TRAVAIL'……17

1. Notion de déplacement « domicile-lieu de travail »……..17

1.1. Déplacement à prendre en considération……17

1.2. Durée du déplacement et détour(s) éventuel(s)……..18

1.3. Plusieurs déplacements domicile-lieu de travail par jour……...19

1.4. Plusieurs lieux fixes de travail……19

2. Le travailleur se déplace par ses propres moyens……..20

2.1. Principes généraux……..20

A. Déductibilité des frais dans le chef du travailleur……...20

a) Utilisation d'un véhicule « propre » ou mis à disposition……..22

b) Utilisation d'un autre moyen de transport……..22

c) Cumul possible des différents forfaits……23

B. Exonération de l'intervention éventuelle de l'employeur……...23

2.2. Régime fiscal propre à chaque moyen de transport……24

A. Le véhicule privé……24

a) La voiture, la voiture mixte ou le minibus……24

b) La motocyclette……..25

c) La camionnette……...25
B. Le vélo privé……26
C. Le covoiturage (hors transport collectif organisé)……..26
a) Dans le chef du travailleur-chauffeur…….27
b) Dans le chef du travailleur-passager……..27
D. La marche à pied…….27
3. L'employeur organise les déplacements domicile-lieu de travail……..28
3.1. Principes généraux…….28
A. L'imposition d'un avantage de toute nature dans le chef du travailleur……..28
B. La déductibilité des frais de mise à disposition dans le chef de l'employeur……...29
C. Aspects de TVA……..30
3.2. Régime fiscal propre à chaque moyen de transport……...31
A. Le véhicule de société…….31
a) La voiture, la voiture mixte ou le minibus de société…….31
(i) Dans le chef du travailleur……31
(ii) Intervention personnelle du bénéficiaire de l'avantage...32
(ii) Dans le chef de l'employeur……33
1) Employeur personne physique……...34
2) Employeur société……...34
2.1.) Variation de taux de déductibilité en fonction du caractère polluant du véhicule……..35
2.2.) Dépense non admise…….35
b) La motocyclette de société…….36
c) La camionnette de société……..37
B. La bicyclette de société……...37
C. Le transport collectif organisé (TCO)…….38
a) Principes généraux……..38
b) Avec la voiture personnelle du travailleur-chauffeur…….39
(i) Dans le chef du travailleur-chauffeur……...39
(ii) Dans le chef du travailleur-passager……...40
c) Avec la voiture de société du travailleur-chauffeur……...40
(i) Dans le chef du travailleur-chauffeur……..40

(iii) Dans le chef du travailleur-passager……..41
D. La mise à disposition d'une carte carburant……41
4. Le travailleur recourt aux transports publics……..41
4.1. Le train……...42
4.2. Le métro, le bus et le tram…….43
4.3. Les transports publics combinés……43
5. Le budget mobilité…….43
5.1. Notion et modalités d'octroi……..44
5.2. Traitement fiscal et social……..44
5.3. Contenu de l'allocation mobilité……...45
III. L'ECO-MOBILITE, UNE PREOCCUPATION QUI DEPASSE NOS FRONTIERES ?.....46
1. La France……46
2. L'Allemagne…….....47
3. Les Pays-Bas……..48
4. La Norvège…….48
CONCLUSION……50
BIBLIOGRAPHIE……..51

INTRODUCTION

A l'heure où la voiture, encore majoritairement dépendante des énergies fossiles, est le principal moyen de locomotion des contribuables, elle constitue aussi la première source de pollution de notre environnement. En effet, les rejets de dioxyde de carbone (ci-après « CO_2 ») et de particules fines que son utilisation engendre, sont directement à l'origine des changements climatiques.

Or, la nécessité de préserver notre écosystème pour les générations futures, mise en avant par les discours écologistes, a conduit à réfléchir à des alternatives aux moyens de transport classiques en vue de garantir une mobilité plus durable. L'enjeu est d'autant plus important à propos des déplacements entre le domicile et le lieu de travail (ci-après « déplacement(s) domicile-lieu de travail ») qui représentent une composante non négligeable du trafic autoroutier au quotidien. En réduire l'impact écologique contribuerait ainsi à la diminution des embouteillages et à l'amélioration de la qualité de l'air.

Dans ce contexte, l'impôt en sa fonction de régulation des comportements est apparu comme un outil précieux au service des politiques publiques favorables à l'environnement. Appliquée à la fiscalité, cette politique du « bâton et de la carotte » tend à la fois à encourager l'usage de modes de déplacement plus respectueux de l'environnement et à éviter – ou, à tout le moins, réduire – le recourt à ceux qui lui sont plus nuisibles.

Ainsi, par un subtil mélange alliant incitation et dissuasion, la « carotte fiscale » est composée d'avantages fiscaux divers et variés visant à bousculer les habitudes des contribuables en matière de mobilité. Parallèlement, le « bâton fiscal » veille à faire peser une plus lourde charge financière sur ceux qui adoptent des comportements écologiquement peu responsables.

Ce phénomène, loin d'être neuf, n'est pas propre à la fiscalité belge. Bien au contraire, il fait tâche d'huile dans la plupart des pays européens, certains étant, à cet égard, plus en avance que d'autres.

La présente étude s'intéresse aux incitants fiscaux destinés à favoriser une mobilité plus verte sur le chemin du travail.

Après avoir brièvement contextualisé la problématique (I), une attention particulière sera accordée, pour chaque moyen de transport à la disposition des travailleurs, à l'évolution de la réglementation fiscale en la matière afin de mieux comprendre sa version actuelle (II). Enfin, il s'agira de mesurer le degré d'avancement du droit fiscal belge face à la problématique de l'éco-mobilité par rapport à ses voisins européens (III).

I. LA FISCALITE AU SERVICE DE L'ECO-MOBILITE

1. Une tendance au verdissement de la fiscalité

La politique du « bâton et de la carotte » à la sauce fiscale dont nous parlons en introduction, a conduit à la création d'une sous-catégorie au sein même du droit fiscal belge, celle de la fiscalité verte.

L'objectif de la présente section est d'illustrer, de manière sommaire, par des mesures concrètes cette tendance au verdissement qui a envahi le paysage fiscal belge ces dernières années. Toutefois, afin de coller au plus près de l'objet de notre étude, seuls les incitants fiscaux pouvant avoir une influence sur les déplacements entre le domicile et le lieu de travail seront ici abordés.[1]

Parmi ceux-ci, peuvent être cités sans aucune prétention d'exhaustivité[2] :

- La variation de la déductibilité des frais de voiture, voiture mixte et minibus en fonction des émissions de CO_2 tant à l'impôt des sociétés (article 198*bis* CIR) qu'à l'impôt des personnes physiques (article 66, §1er, al.1er et 2 nouveaux CIR[3]) ;
- La prise en compte du caractère polluant du véhicule dans le calcul de l'avantage de toute nature (ci-après « ATN ») résultant de la mise à disposition d'une voiture de société (article 18, §3, 9° de l'AR/CIR[4]) ;
- La fluctuation de l'importance de l'exonération de l'indemnité octroyée par l'employeur en paiement ou en remboursement des frais de déplacement domicile-lieu de travail (article 38, 9° CIR) ;
- L'exonération de l'avantage social résultant de la mise à disposition du travailleur de certains moyens de transport pour effectuer ses déplacements domicile-lieu de travail tels que le transport collectif organisé et le vélo (article 38, 11° et 14° CIR)
- L'existence d'une contribution de solidarité à charge des employeurs variable selon le taux de CO_2 rejeté par une voiture de société[5] ;
- L'existence d'un régime d'exonération des plus-values réalisées sur les véhicules d'entreprise subordonné au remploi de l'intégralité de celle-ci dans l'acquisition d'un véhicule écologiquement responsable (article 44*bis* CIR) ;
- Les primes à l'achat d'un véhicule « zéro émission » (article 145/28 CIR).

---

[1] Pour un aperçu conceptuel plus complet du phénomène de la fiscalité verte, le lecteur est renvoyé à la lecture de l'ouvrage de N. CARUANA, *La fiscalité environnementale : entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, approche conceptuelle de la fiscalité environnementale*, Paris, L'Harmattan, 2015, 507 p.

[2] Le présent paragraphe s'inspire du travail de recensement réalisé par R. LASSAUX, « Des carburants fiscaux pour passer au vert », *Accountancy&Tax*, 2009/3, pp.30-32 et par V. SEPULCRE, *La fiscalité environnementale en Belgique*, Bruxelles, Larcier, 2009, 432 p.

[3] Projet de loi du 20 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *Doc. parl.*, n°54-2864/001, Chambre, session ordinaire, 2017 – 2018, art. 41, pp.72-73 et p.80.

[4] Abréviation de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur le revenu du 27 août 1993, *M.B.*, 13 septembre 1993, p.20096, dans sa version applicable à l'exercice d'imposition 2018 couvrant les revenus 2017.

[5] Loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés, art. 38, §3 *quater*, *M.B.*, 2 juillet 1981, p. 8575 telle que modifiée par la Loi-programme du 27 décembre 2004, art. 2, *M.B.*, 31 décembre 2004, p. 87006.

Outre les exonérations, déductions et régimes favorables spécifiques qu'elle organise, la fiscalité verte permet également, dans certaines circonstances, de déduire des frais supérieurs à ceux qui ont été réellement supportés. Ainsi, les frais de mise à disposition d'une bicyclette de société bénéficient d'une déduction majorée de 20%. De même, le forfait de 0,15 euro du kilomètre, est également applicable aux déplacements en vélo et à pied, même lorsque leur coût est inférieur.

Cependant, des contraintes de nature budgétaire ainsi que le souci d'éviter les abus peuvent parfois obliger le législateur fiscal à réfréner l'excès de conscience écologique animant les contribuables, voire à faire machine arrière. C'est ainsi que l'exonération de l'intervention patronale dans les frais de déplacement-domicile lieu de travail n'est accessible qu'aux travailleurs dont les frais professionnels sont fixés forfaitairement. Plus récemment, la déductibilité majorée de 20% des dépenses liées à la mise en place du transport collectif organisé (ci-après « TCO ») a été supprimée.[6]

Une autre manière de prévenir l'excès de « carottes fiscales » consiste à définir de façon restrictive les notions sur lesquels repose la fiscalité des déplacements domicile-lieu de travail. La règle dite des quarante jours nécessaire à l'existence d'un lieu fixe de travail ou encore la notion de véhicules propres subordonnant l'application du forfait de 0,15 euro du kilomètre visée à l'article 66, §4 CIR relèvent de cette catégorie.

Enfin, des limites peuvent également conditionner la consommation d'avantages fiscaux verts. Ainsi, pour pouvoir recourir au forfait de l'article 66*bis* CIR, la distance entre le domicile et le lieu de travail ne peut excéder cent kilomètres.

L'assemblage des différentes pièces du « patchwork fiscal mobilité » peuvent permettre de faire rimer économie et écologie, tout particulièrement dans le cadre des déplacements domicile-lieu de travail où le cumul des avantages fiscaux est souvent autorisé et dans la mesure où ceux-ci peuvent profiter tant au travailleur qu'à l'employeur.[7]

L'ensemble de cet arsenal fiscal vert converge vers un seul et même objectif : celui d'amener les contribuables à diversifier leurs modes de déplacement, sans pour autant clouer au pilori l'usage de la voiture.[8] Bien au contraire, il s'agit plutôt d'inciter à la collectivisation des moyens de transport, que ceux-ci soient publics ou organisés. De plus, le développement secteur de l'automobile a également démontré l'existence d'alternatives aux énergies fossiles avec l'apparition des voitures électriques ou propulsées à l'énergie solaire.

Ce bref descriptif permet de comprendre la logique sous-jacente aux normes appartenant à la récente mais déjà grande famille de la fiscalité verte. Les mesures ici brièvement évoquées feront l'objet de plus amples développements dans les lignes qui suivent.

[6] Projet de loi du 20 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *op. cit.*, article 10, p.75.
[7] R. LASSAUX, « Des carburants fiscaux pour passer au vert », *Accountancy&Tax*, 2009/3, p.32.
[8] *Ibidem*, p.34. Voy. aussi Fr. JOACHIM, « La fiscalité des moyens de déplacement "domicile-lieu de travail" : des contraintes budgétaires vers une fiscalité "verte" », *HEC-Ulg. Ecole de gestion*, 2008-2009, p.19.

2. La mobilité des travailleurs en pratique et en chiffres[9]

Les analystes de l'évolution de la demande de transport dans les années à venir prédisent une augmentation du trafic autoroutier de 20% à l'horizon 2030.[10] Le réseau ferroviaire ne sera pas, lui non plus, épargné par cette inflation avec une hausse du taux de fréquentation d'environ 55% en 2025.[11]

Ces perspectives d'avenir reflètent l'importance des enjeux de la question qui nous (pré)occupe. En effet, les infrastructures routières existantes ainsi que les espaces dédiés aux transports publics seront-ils en mesure d'absorber cette demande de transport en constante croissance ? Faudra-t-il, au contraire, craindre l'émergence d'une « mobilité du chaos » ?[12]

Pour tenter d'apporter des réponses, il nous semble opportun d'étayer notre analyse de quelques données chiffrées relatives aux déplacements domicile-lieu de travail. A cette fin, nous pencherons d'abord sur le diagnostic des déplacements domicile-lieu de travail, fruit d'une enquête du SPF Mobilité (2.1), avant de tenter d'identifier les raisons qui peuvent pousser un travailleur à privilégier un moyen de transport au détriment d'un autre (2.2).

2.1. Diagnostic des déplacements domicile-lieu de travail

A. Les objectifs de l'enquête fédérale

Le travail étant la principale cause de déplacement, les différents problèmes liés à la mobilité (embouteillages, allongement du temps de trajet, etc.) entravent directement l'accès aux entreprises, ce qui n'est pas sans conséquence sur leur chiffre d'affaires.[13]

Selon une étude réalisée par le secrétariat social SD Worx en 2018, 63% des navetteurs interrogés expliquent que l'impact négatif de la mobilité sur leur activité les pousse à réfléchir à un changement d'emploi.[14] 21% d'entre eux avouent même avoir déjà renoncé à un emploi en raison des difficultés d'accès au site de l'entreprise.[15] Si nous ne changeons pas

---

[9] Cette section s'inspire de Th. BERNARD, « De savoir comment le traitement fiscal et social des modes de déplacement exerce une influence sur le bien-être des travailleurs », *Faculté de droit et de criminologie de l'Université catholique de Louvain*, 2016, pp.9-17.

[10] Bureau fédéral du plan, « Destination 2030 : autoroute du chaos ou itinéraires alternatifs ? », communiqué de presse, 17 septembre 2012, disponible sur https://www.plan.be/press/communique-1162-fr-destination+2030+autoroute+du+chaos+ou+itineraires+alternatifs.

[11] STIB, « Communiqué de presse : présentation des chiffres 2012 et grands projets 2013 », 2012, disponible sur http://www.stib-mivb.be/pressreleases.html?l=fr&news_rid=/STIB-MIVB/INTERNET/ACTUS/2013-01/WEB_Article_1359552088862.xml. De 2008 à 2017, le nombre moyen de passagers ayant eu recours aux services de la STIB est passé de 300.000 à 400.000 (voy. STIB, « Rapport financier 2017 » http://www.stib-mivb.be/irj/go/km/docs/WEBSITE_RES/Attachments/Corporate/Rappport_Financier/STIB_RF2017_INT_FR_BD.pdf

[12] Bureau fédéral du plan, « Destination 2030 : autoroute du chaos ou itinéraires alternatifs ? », *op. cit.*

[13] Pour une analyse détaillée, voy. OCDE, *Etudes économiques de l'OCDE : Belgique*, Rapport final, 2015, disponible sur http://www.oecd.org/fr/economie/etudes/Overview_Belgique_2015_Fr.pdf.

[14] Les chiffres sont extraits d'une enquête réalisée après de 2.000 travailleurs. Voy. J.-L. VANNIEUWENHUYSE, « Trajet domicile-travail : quelques pistes pour sortir de l'ornière », *SD* Worx, 9 février 2018, disponible sur https://www.sdworx.be/fr-be/sd-worx-r-d/blog/remuneration/trajet-domicile-travail-sortir-de-l-orniere-avec-un-budget-mobilite.

[15] *Ibidem*. Voy. également l'enquête réalisée en 2012 par « Fleet and Mobility survey » sur mobimix.be.

rapidement nos habitudes en terme de mobilité, le coût salarial de celle-ci avoisinera les six milliards d'euros d'ici 2020.[16]

Devant l'ampleur du phénomène, favoriser le dialogue social sur la problématique de la mobilité tend à inciter les employeurs à prendre des mesures encourageant une mobilité plus durable au sein de leur entreprise.[17]

C'est la raison pour laquelle, depuis 2004, tout employeur occupant plus de cent travailleurs[18], a l'obligation d'établir un diagnostic des déplacements domicile-lieu de travail.[19] A terme, l'objectif est de les contraindre à la mise en place de plans de déplacement d'entreprise, comme c'est déjà le cas en Région bruxelloise depuis plusieurs années.[20] Ceux-ci aspirent à « *la recherche d'un juste équilibre entre l'intérêt général à la mobilité, la qualité de l'environnement et les intérêts socio-économiques des entreprises.* »[21]

B. Les principaux chiffres révélés par l'enquête

Avant de nous lancer dans l'analyse des chiffres en tant que telle, il convient de formuler trois remarques préalables sur la manière dont les données ci-dessous sont récoltées. Nous les garderons à l'esprit lorsque nous interpréterons celles-ci.

D'une part, ces statistiques sont établies sur base de la location de l'entreprise, indépendamment du domicile du travailleur. D'autre part, seules les entreprises de plus de cent travailleurs ont été interrogées, ce qui n'est évidemment pas sans incidence sur les résultats de l'enquête.[22] Enfin, n'est pris en compte, pour chaque travailleur, que le moyen de transport prépondérant, c'est-à-dire celui à l'aide duquel il parcourt la distance domicile-lieu de travail la plus longue au cours de l'année. [23]

Ces considérations posées, analysons maintenant les résultats avant de tenter d'en tirer quelques enseignements.

Le tableau n°1 suivant reprend la part modale des moyens de transport dans les trois Régions[24] :

---

[16] PWC et la Fédération Belge et Luxembourgeoise de l'Automobile et du Cycle (FEBIAC), *Une fiscalité intelligente pour une meilleure mobilité*, Rapport d'étude, 22 octobre 2013, 43 p., voy. spéc. pp.1-3.

[17] Ch. PAUWELS, P. ANDIRES, *Diagnostic des déplacements domicile – lieu de travail du SPF mobilité et transport*, éd. Laurent Ledoux, janvier 2016 disponible sur https://mobilit.belgium.be/fr/mobilite/mobilite_en_chiffres/domicile_travail, p.4.

[18] Pour plus d'informations quant au déroulement de l'enquête, voy. B. CAUWENBERGHS, « Diagnostic de la mobilité : enquête sur les déplacements domicile-lieu de travail », *Indic. soc.*, 2014/19, pp.14 à 18 et aussi M. HEMELEERS, « Mobiliteitsdiagnostiek : enquête won-werverkeer », *Socweg*, 2017/18, pp.1-6.

[19] Loi-programme du 8 avril 2003 relative à la collecte de données concernant les déplacements des travailleurs entre leur domicile et leur lieu de travail, *M.B.*, 5 juin 2003, art. 161 à 170, p.68649.

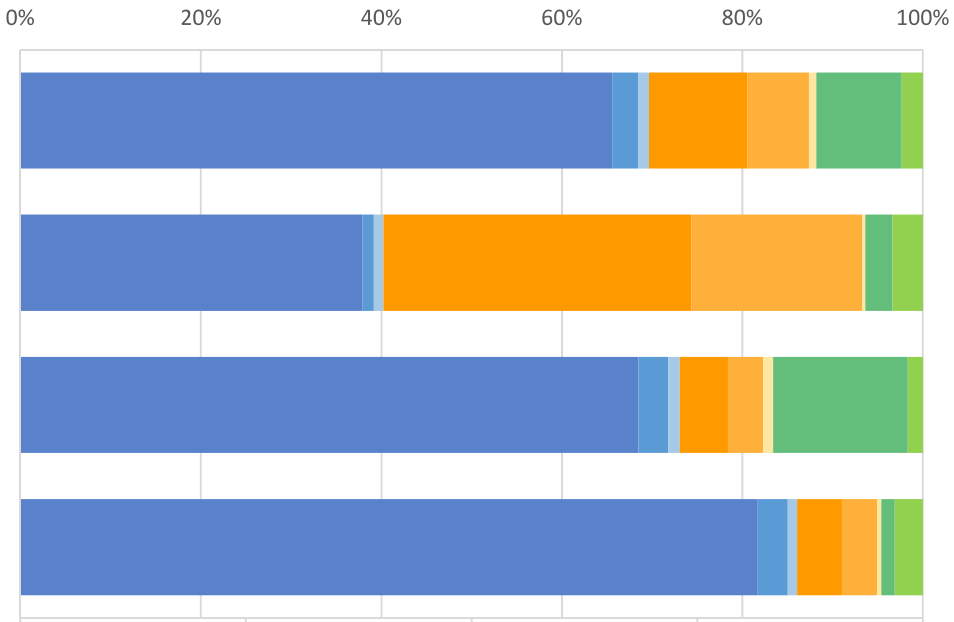
[20] Ordonnance du 14 mai 2009 de la Région de Bruxelles-Capitale relative aux plans de déplacements, *M.B.*, 27 mai 2009, p.38901 mise en œuvre par l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 7 avril 2011 relatif au plans de déplacements d'entreprise, *M.B.*, 9 mai 2011, p. 26971.

[21] Th. BERNARD, « De savoir comment le traitement fiscal et social des modes de déplacement exerce une influence sur le bien-être des travailleurs », *op. cit.*, p.53.

[22] Ch. PAUWELS, P. ANDIRES, *Diagnostic des déplacements domicile – lieu de travail du SPF mobilité et transport*, éd. Laurent Ledoux, janvier 2016, *op. cit.*, p.8.

[23] *Ibidem*, p.9.

[24] Ch. PAUWELS, P. ANDIRES, *op. cit.*, p.9.



	Wallonie	Flandre	Bruxelles	Belgique
Voiture (seul)	81,7%	68,5%	37,9%	65,6%
Covoiturage	3,4%	3,3%	1,2%	2,9%
Moto	1,0%	1,3%	1,1%	1,2%
Train	5,0%	5,3%	34,1%	10,9%
Métro, tram, bus	4,0%	3,9%	19,0%	6,9%
TCE*	0,4%	1,1%	0,3%	0,8%
Vélo	1,5%	14,9%	3,0%	9,5%
Marche	3,1%	1,7%	3,4%	2,4%

Le tableau n°2 retrace l'évolution de la part modale des moyens de transport par rapport au premier diagnostic réalisé en 2005.[25]

	BELGIQUE			BRUXELLES			FLANDRE			WALLONIE		
Mode	2005	2014		2005	2014		2005	2014		2005	2014	
Voiture (seul)	66,8%	**65,6%**	*- 2%*	45,1%	**37,9%**	*- 16%*	68,7%	**68,5%**	*- 0%*	80,4%	**81,7%**	*+ 2%*
Covoiturage	4,7%	**2,9%**	*- 38%*	2,5%	**1,2%**	*- 49%*	5,2%	**3,3%**	*- 36%*	5,2%	**3,4%**	*- 35%*
Moto	1,7%	**1,2%**	*- 33%*	0,8%	**1,1%**	*+ 38%*	2,2%	**1,3%**	*- 41%*	1,5%	**1,0%**	*- 31%*
Train	9,5%	**10,9%**	*+ 15%*	32,2%	**34,1%**	*+ 6%*	4,1%	**5,3%**	*+ 31%*	4,4%	**5,0%**	*+ 13%*
Métro, tram, bus	5,9%	**6,9%**	*+ 16%*	15,0%	**19,0%**	*+ 27%*	3,9%	**3,9%**	*+ 0%*	3,6%	**4,0%**	*+ 9%*
TCE	1,2%	**0,8%**	*- 34%*	0,7%	**0,3%**	*- 59%*	1,6%	**1,1%**	*- 31%*	0,5%	**0,4%**	*- 8%*
Vélo	7,8%	**9,5%**	*+ 21%*	1,2%	**3,0%**	*+ 148%*	12,3%	**14,9%**	*+ 21%*	1,3%	**1,5%**	*+ 13%*
Marche	2,4%	**2,4%**	*- 2%*	2,6%	**3,4%**	*+ 33%*	2,1%	**1,7%**	*- 19%*	3,2%	**3,1%**	*- 2%*

Un constat s'impose d'emblée : la voiture personnelle reste le moyen de transport préféré des belges pour se rendre au travail (avec une part modale de 65,6%). Son utilisation a cependant baissé au niveau national (-7%) et dans la plupart des Régions, sauf en Wallonie où l'on note une légère augmentation (+ 2%).

[25] Ch. PAUWELS, P. ANDIRES, *op. cit.*, p.9.

Ces chiffres contrastent avec la faible représentation d'autres moyens de transport tels que le transport collectif organisé (TCE) et le covoiturage. L'explication réside, sans doute, dans le fait que les travailleurs y recourent assez peu au titre de moyen de transport principal. Généralement, les travailleurs doivent en combiner l'usage avec un autre moyen de transport (avec lequel ils parcourent une distance plus longue) pour se rendre jusqu'au point de départ.

Pour le surplus, remarquons que la Wallonie se situe au-dessus de la moyenne nationale quant à la part modale représentée par les travailleurs piétons alors que celle-ci est en baisse en Flandre. La même tendance peut être observée, en sens inverse, à propos de l'usage du vélo dont la part modale, en Wallonie, est très marginale.

Quoiqu'il en soit, ces évolutions sont plutôt encourageantes : elles marquent une diminution du recours aux transports privatifs, même si cela ne se reflète pas de manière égalitaire dans tous les Régions.[26] Cette diminution profite aux transports publics et au vélo avec une tendance plus marquée respectivement à Bruxelles et en Flandre.

2.2. Les facteurs influençant le choix du moyen de transport

Pour tenter de comprendre la tendance que les chiffres ci-dessus semblent dessiner, nous allons maintenant nous intéresser sur les facteurs influençant, moyen de transport par moyen de transport, le choix modal des travailleurs.

A. La voiture personnelle

La voiture personnelle demeure la reine incontestée des moyens de transport. Deux tiers des travailleurs y recourent quotidiennement pour se rendre au travail et n'imaginent pas d'autre alternative, principalement en raison de la distance d'éloignement entre leur domicile et leur lieu de travail.[27] Elle est pourtant la principale source d'embouteillages et est majoritairement responsable des nombreuses heures passées dans les transports.

Ce qui explique sans doute en partie le succès du recours à la voiture pour les déplacements domicile-lieu de travail, c'est qu'elle permet à la fois flexibilité et disponibilité, deux préoccupations chères aux employeurs.

B. La voiture de société

Le nombre de voitures de société circulant actuellement sur les routes belges est évalué à environ 600.000.[28] Les entreprises qui en sont le plus friandes sont actives dans le secteur des services et occupent des travailleurs dont la profession requiert des déplacements

[26] Th. BERNARD, « De savoir comment le traitement fiscal et social des modes de déplacement exerce une influence sur le bien-être des travailleurs », *op. cit.*, p.12.
[27] Voy. J.-L. VANNIEUWENHUYSE, « Trajet domicile-travail : quelques pistes pour sortir de l'ornière », *op. cit.*
[28] G. LIVIS, « Combien de voitures de société et où ? », *Fleet Business Drivers Community*, 17 septembre 2017, disponible sur https://www.fleet.be/combien-de-voitures-de-societe-et-ou/?lang=fr.

journaliers. Outre les avantages qu'offre également la voiture personnelle, la voiture de société constitue une alternative intéressante à la rémunération classique.[29]

Le régime juridique dont elle fait l'objet – sur le détail duquel nous reviendrons[30] – lui permet, en effet, de répondre à un besoin de déplacement privé à moindre coût fiscal et social tant pour le travailleur que l'employeur.[31] Ceci à point tel que l'octroi d'une voiture de société coûte, le plus souvent, moins cher qu'une augmentation de salaire brut.

C. La bicyclette (de société ou non)

Qu'elle soit ou non mise à disposition par l'employeur, la bicyclette est un moyen de transport qui a particulièrement la cote. Peu polluant, il ne coûte pas cher tant à employeur qu'au travailleur en raison des différents avantages fiscaux dont il fait l'objet, lesquels peuvent généralement être cumulés.

La faible distance d'éloignement entre le domicile et le lieu de travail peut également expliquer le succès de ce moyen de transport, à une époque où prés de 90% de la population active habite à moins de cinquante kilomètres de son lieu de travail.[32]

Pour se convaincre de cet engouement pour la pratique cycliste, le tableau n°3 montre l'évolution des indemnités octroyées par l'employeur à ses travailleurs en paiement ou en remboursement de leurs frais de déplacement domicile-lieu de travail entre 2008 et 2016[33] :

Type d'indemnité	2016	Évolution par rapport à 2008
Voiture personnelle	54%	- 0,5%
Voiture de société	17%	+ 4%
Vélo	10%	+ 16%
Transports en commun	9%	+ 12%
Aucune	11%	- 19%

Sur une période de huit ans, nous pouvons constater une hausse de l'indemnité vélo de 16%, à peine supérieure à celle octroyée pour l'usage des transports en commun (+ 12%). Corrélativement, le nombre d'indemnités liées à l'usage d'une voiture de société n'augmente que très faiblement (+ 4%).

En outre, l'apparition des vélos électriques rapides permettant de rejoindre le lieu de travail à moindre effort n'est, à notre sens, pas sans lien avec cette évolution.[34] Notons également que de moins en moins de travailleurs effectuent leurs déplacements domicile-lieu de travail sans bénéficier de la moindre forme d'indemnité (11%).

---

[29] Sur ce sujet, voy., N. WELLEMENS, *Rémunérations alternatives. Comment doper (le salaire de) nos travailleurs ?*, Louvain-La-Neuve, Limal, Anthémis, 2015, 748 p.
[30] Voy. *infra*, pp.31-35 de la présente note.
[31] K. MAGERMAN, K. VERBOOMEN, *Le travailleur est le pilote*, Anvers, ed. SD Worx, 2014, spéc. pp.4-7.
[32] J.-L. VANNIEUWENHUYSE, « Trajet domicile-travail : quelques pistes pour sortir de l'ornière », *op. cit.*
[33] Ces chiffres sont extraits de X., « Le nombre d'indemnités vélo dans le secteur privé a augmenté de 10% depuis 2008 », *SD Worx*, 17 mai 2017, disponible sur https://www.sdworx.be/fr-be/sd-worx-r-d/publications/communiques-presse/2017-05-16-indemnites-velo-dans-le-secteur-prive-a-augmente.
[34] 6t – Bureau de recherche, *Le vélo à assistance électrique : un nouveau mode métropolitain*, mars 2015, 44 p.

D. Les transports publics

Comme le souligne J. Lambotte, « *l'étalement urbain porte en son sein les germes de sérieuses atteintes à la durabilité*. »[35] Il tend, en effet, à concentrer les principaux nœuds de transports publics dans les zones à forte densité de population, augmentant ainsi la dépendance à l'automobile dans les zones plus éloignées du centre et proches de la périphérie.

Ce facteur permet d'expliquer la disparité de part modale entre les Régions qu'illustrent les données reprises ci-dessus. Ainsi, les grandes villes telles que Bruxelles sont relativement mieux desservies par les transports en commun. De plus, la congestion du réseau routier y rend plus difficile l'usage de moyens de transport automobiles.[36]

Parmi les principaux freins à l'usage des transports publics, le manque de flexibilité et le défaut d'organisation entrainant lenteur et retards sont souvent évoqués.[37]

E. Le covoiturage au sens large

Dans la plupart des études que nous avons présentées, la part modale des travailleurs pratiquant le covoiturage pour rejoindre leur lieu de travail se révèle extrêmement faible. Selon les échantillons testés, elle se rapproche le plus souvent des 1% et peine à les dépasser.

Une ébauche d'explication peut, à notre sens, être trouvée dans le durcissement des conditions fiscales pour pouvoir covoiturer avec une voiture de société.[38] La proportion de travailleurs qui covoiture avec leur voiture personnelle est plus élevée.[39] De plus, le covoiturage ne met pas à l'abri des difficultés de mobilité liées aux déplacements automobiles telles que la congestion et l'augmentation du temps de transport.

F. Brèves conclusions

Ce bref tour d'horizon permet d'épingler les motifs suivants parmi les facteurs influençant les travailleurs dans leur choix modal. Ainsi, nous pouvons citer : la densité de population, l'accessibilité aux transports publics, la distance d'éloignement domicile-lieu de travail, la flexibilité du moyen de transport, son coût fiscal et social et, dans une moindre mesure, son caractère peu polluant.

---

[35] J. LAMBOTTE, « Dépendance à la voiture et déplacements domicile-lieu de travail transfrontaliers depuis et vers la Wallonie », *in* R. BELKACEM (éd.), *Le travail frontalier au sein de la Grande Région Saar-Lor-Lux. Pratiques, enjeux et Perspectives*, Nancy, éditions Universitaires de Lorraine, 2012, pp.89 et 97.
[36] Voy. Ch. PAUWELS, P. ANDIRES, *op. cit.*, pp.18-19.
[37] J. LAMBOTTE, *op. cit.*, p.99.
[38] Nous y reviendrons au chapitre suivant, voy. *infra*, pp.40-41.
[39] K. MAGERMAN, K. VERBOOMEN, *op. cit.*, p.11.

II. LA FISCALITE DES DEPLACEMENTS 'DOMICILE-LIEU DE TRAVAIL'

Les chiffres analysés ci-dessus démontrent l'urgence de trouver une solution aux problématiques liées à la mobilité des travailleurs afin d'enrayer leurs conséquences néfastes sur les entreprises et, à plus long terme, sur l'économie belge.

Consciente de ces enjeux, la fiscalité s'est montrée particulièrement sensible, ces dernières années, à la question d'une mobilité plus durable au sein des entreprises. Désireux d'apporter sa pierre à l'édifice, le droit fiscal a rivalisé d'inventivité pour amener les contribuables à abandonner leurs habitudes peu respectueuses de l'environnement sur le chemin du travail.

C'est à l'analyse de ces mesures fiscales « vertes » que nous allons nous atteler. Pour ce faire, après avoir défini le déplacement domicile-travail à prendre en compte (1), nous distinguerons selon que le travailleur se déplace par ses propres moyens (2) ou qu'il recourt, au contraire, à un moyen de transport mis à sa disposition par son employeur (3). Nous nous pencherons également sur le sort fiscal du travailleur utilisant les transports en commun (4). Enfin, nous évoquerons une initiative récente, celle du budget mobilité, née du souci de favoriser une mobilité moins nuisible à l'environnement (5).

Notre étude se limite essentiellement aux dispositions fiscales pertinentes contenues dans le Code des impôts sur le revenu (ci-après « CIR »). Nous aborderons aussi quelques aspects de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « TVA ») qui intéressent notre matière.

1. Notion de déplacement « domicile-lieu de travail »

1.1. Déplacement à prendre en considération

Par déplacement domicile-lieu de travail, il faut entendre le trajet parcouru pour se rendre du domicile à un lieu fixe de travail en vue d'y exercer l'activité professionnelle.[40] Cette définition appelle deux autres notions, celle de domicile et celle de lieu fixe de travail.

Le *domicile* est le lieu où le travailleur réside effectivement et où se situe le centre de ses intérêts. A cet égard, la circonstance qu'une partie de l'activité professionnelle soit exercée à domicile n'a pas d'incidence, le trajet effectué entre le domicile et un autre lieu fixe de travail demeure qualifié de déplacement domicile-lieu de travail.[41] Cette conception n'est cependant pas unanime, certains jugent cette notion trop large.[42]

---

[40] W. HUYGEN et J. VANHULLE, « Frais de voiture », *L'indicateur fiscal*, n°95/11, 1er septembre 1995, p.65.

[41] Cass., 21 novembre 2002, *Fiscologue*, n°872, 20 décembre 2002, p.8 commenté par X., « Déplacements "domicile/lieu du travail" ou "entre lieux de travail" ? », *Fiscologue* n° 878, 28 novembre 2002, p.1 ; voy. également Cass., 12 juin 2003, n° F.01.0085.F/1, disponible sur http://www.juridat.be, Gand, 25 novembre 2006, *Fiscologue*, n°1038, 8 septembre 2006, obs. S. VAN CROMBURGGE.

[42] Voy. Trib. Namur, 30 juin 2004, obs. X, « Le domicile au sens de la Cour de cassation : trop large ? », *Fiscologue*, n°955, 29 novembre 2004, p.6 et le commentaire de J. BUBLOT sous Bruxelles, 22 juin 2007, *J.D.F.*, 2008, pp.301-315.

Le *lieu fixe de travail* est le lieu où l'activité professionnelle est soit exercée, soit gérée, soit dirigée ou administrée. Il peut s'agir d'un bureau, d'une usine ou d'un atelier.[43] Cette notion fait l'objet de plusieurs controverses dans le détail desquelles nous allons ici rentrer.

Il va de soi l'existence d'un lieu fixe de travail requiert une certaine substance.[44] Aux fins d'apprécier l'existence d'un lieu fixe de travail, l'administration a fait le choix de se référer à une limite rigide qualifiée de « règle des 40 jours ». Ainsi, la présence du travailleur au même endroit pendant au moins quarante jours – consécutifs ou non – au cours de la période imposable est requise pour conclure à l'existence d'un lieu fixe de travail.[45]

Toutefois, l'application de cette règle purement administrative, qui n'a pas d'assise légale, est contestée par une partie de la doctrine et de la jurisprudence.[46] Selon elle, la règle des quarante jours ne dispense pas l'administration d'une appréciation fondée sur les circonstances concrètes du cas d'espèce. Parmi celles-ci, on peut citer les clauses contractuelles et règlementaires, spécifications propres à la fonction, la régularité des déplacements vers le même lieu, le temps passé à cet endroit, etc.[47]

La législation en matière de TVA recourt également à la notion de déplacement domicile-lieu de travail pour déterminer l'usage professionnel d'un bien d'investissement et, partant, la quotité de la taxe qui peut être déduite.[48] Au sens de celle-ci, seul le siège social de l'assujetti est considéré commun lieu fixe de travail.[49] Contrairement à l'impôt sur les revenus, la règle des quarante jours ne s'applique pas en matière TVA.

Au sein de ces deux corps de règles, les déplacements domicile-lieu de travail se distinguent des déplacements professionnels et des déplacements strictement privés.

1.2. Durée des déplacements et détour(s) éventuel(s)

Le trajet à retenir n'est pas nécessairement le plus court mais celui qui, compte tenu de la distance normale de trajet, de la densité du trafic, de l'état des routes et de la durée des déplacements, peut être considérée comme normale[50], à l'exclusion de toute distance supplémentaire parcourue pour des raisons strictement privées.[51]

Sur la notion de distance normale, la jurisprudence estime que le contribuable n'est pas obligé de suivre l'itinéraire suggéré par un planificateur de route même si celui-ci est plus

[43] A. SORDI, « La notion de déplacement domicile lieu de travail dans le cadre du nouveau régime de déduction de la TVA sur les voitures de société : quels en sont les contours ? », *Bulletin juridique et social*, nº492, mai 2013, p.12.
[44] Voy. Décision anticipée 2010.081 du 23 mars 2010.
[45] Voy. Circulaire n° Ci.RH.241/573.243 (AFER 46/2007) du 6 décembre 2007.
[46] Voy. not. Chr. BUYSSE, « Lieu fixe de travail, même en cas de présence de moins de 40 jours », *Fiscologue*, n° 1494, 28 octobre 2016, p.3 et Gand, 8 juin 2016 commenté par Chr. BUYSSE, « Lieu fixe de travail : quid de la règle des 40 jours ? », *Fiscologue*, n°1564, p.10, 28 avril 2018.
[47] Voy. la circulaire du 6 décembre 2007 précitée, *op. cit.*, dont l'administration tire la règle des quarante jours. Voy. aussi X., « Déplacements domicile-lieu de travail : notion », *Fiscologue*, n° 608, 4 avril 1997, p.4.
[48] Nous y reviendrons ultérieurement, voy. *infra*, p.30.
[49] Voy. circulaire 36/2015 du 23 novembre 2015, n° 100, commentée par I. MASSIN, « Déduction TVA sur investissements à usage mixte : quelles nouveautés ? », *Fiscologue*, n°1455, 11 décembre 2015, p.4.
[50] Question parlementaire n°322 de M. Van Houtte du 30 juin 1986, *Bull. Q.R.*, Sénat, n°671, p.171.
[51] Question parlementaire n°83 de M. De Roo du 7 janvier 1992, *Bull. Q.R.*, n°719.

court, il peut emprunter une autre voie, notamment pour éviter un tronçon d'autoroute particulièrement encombré.[52] Cette position n'est toutefois pas partagée au nord du pays.[53]

1.3. Plusieurs déplacements « domicile-lieu de travail » par jour

Il arrive que les contribuable soit amené à effectuer le déplacement domicile-lieu de travail plusieurs fois par jour.

Pour que ce trajet supplémentaire puisse être pris en compte au titre de déplacement domicile-lieu de travail, il faudra en justifier la réalité.[54] Une attention particulière est accordée à la possibilité matérielle d'effectuer le trajet compte tenu de la pause de midi, la durée du trajet, l'arrêt à la maison et le temps de pause autorisé au travail.[55]

1.4. Plusieurs lieux fixes de travail

Lorsque le contribuable dispose de plusieurs lieux fixes de travail, ne constituent pas des déplacements domicile-lieu de travail les trajets effectués entre plusieurs lieux fixes de travail. Si, à première vue, cette règle paraît simple, son application suscite, en pratique, quelques difficultés. Illustrons celles-ci par l'exemple suivant.

Imaginons un travailleur qui rejoint son lieu de travail en TCO. Néanmoins, pour se rendre jusqu'au point de ralliement du TCO, le contribuable est contraint d'effectuer une partie du trajet à l'aide de sa voiture personnelle. Le déplacement du point de ralliement jusqu'au lieu de travail est-il considéré comme un déplacement domicile-lieu de travail ?

A cet égard, les opinions divergent. Le Service des décisions anticipées (ci-après « SDA ») estime que la totalité du trajet peut constituer un déplacement domicile-lieu de travail si, de ce point de ralliement, les travailleurs poursuivent leur route vers un même lieu fixe de travail.[56] Selon l'administration, en revanche, la distance parcourue entre le point de ralliement et le lieu fixe de travail ne peut être considérée comme un déplacement domicile-lieu de travail, dès lors que le point de ralliement n'est pas un lieu fixe de travail.[57]

Quoiqu'il en soit, nous ne pouvons que regretter ce manque de clarté[58] autour d'une notion centrale sur laquelle repose toute la matière étudiée, ce qui n'est pas sans conséquence pour le travailleur. En effet, si le déplacement est considéré comme effectué entre le domicile et le lieu de travail, l'indemnité patronale payée en paiement ou en remboursement de celui-ci

[52] Trib. Mons, 19 septembre 2012, *Fiscologue*, n°1312, 12 octobre 2012, p.12, obs. Chr. BUYSSE.
[53] Trib. Anvers, 10 septembre 2013, *Fiscologue*, n°1363, 29 septembre 2013, p.10, obs. Chr. BUYSSE.
[54] N. HONHON, « Les déplacements professionnels et les déplacements domicile-lieu de travail à l'impôt des personnes physiques », *C&FP*, 2011/8, pp.19-34, spéc. p.21.
[55] L. BRACKE ET X. CLOQUET, « Chemin du travail – implications fiscales », *R.G.F.*, 1996, pp.228. En jurisprudence, voy. not. Liège 22 décembre 1993, *FJF*, 1993, nº94/111, Mons, 17 décembre 1999, *Fiscologue*, n°737, 21 janvier 2000, p.9, Gand, 20 décembre 2000, *Fiscologue*, n°787, 16 février 2001, p.10.
[56] Décision anticipée n° 2012.194 du 10 juillet 2012, obs. J. VAN DYCK, *Fiscologue*, n°1331, 6 mars 2013, p.6.
[57] Voy. Circulaire n° Ci.RH.243/559.035 (AFER 33/2006) du 4 août 2006 ainsi que la question parlementaire n°533 de Mme Veerle Wouters du 10 mars 2013, *Bull. Q.R.*, Chambre, 2012-2013, n° 53-130, p. 530.
[58] J. VAN DYCK, « Déplacements domicile/lieu du travail : un véritable sac de nœuds », *Fiscologue*, n°1332, 15 mars 2013, p.6.

sera plus ou moins exonérée selon le moyen de transport utilisé.[59] A l'inverse, si le trajet est qualifié de déplacement professionnel, l'indemnité constitue un remboursement de frais propres à l'employeur, en principe non imposable.[60]

2. Le travailleur se déplace par ses propres moyens

Le cadre étant posé, venons-en maintenant à l'analyse du régime fiscal propre à chaque moyen de transport à la disposition des travailleurs pour se rendre au travail. Dans un premier temps, notre hypothèse de base concerne le travailleur qui se déplace par ses propres moyens, sans recourir à un moyen de transport fourni par son employeur. Cette seconde hypothèse fera l'objet de la section suivante (3).

2.1. Principes généraux

Avant de nous lancer dans l'analyse la fiscalité propre à chaque moyen de transport, certains principes généraux, applicables à tous les moyens de transport, doivent être posés.

A. Déductibilité des frais de déplacement dans le chef du travail

De manière générale, les frais de déplacement – et, *a fortiori*, ceux exposés pour rejoindre le lieu de travail – constituent des frais professionnels que le travailleur peut porter en déduction de sa base imposable. Pour ce faire, le travailleur fait face à un choix : il peut opter pour la déduction des frais qu'il a réellement engagés[61] ou, au contraire, préférer le recours au forfait de frais prévu par la loi.[62] Certaines précisions doivent être apportées sur le régime de déduction des frais réels.

En principe, les frais réels afférant à des voitures, voitures mixtes et minibus ne sont déductibles qu'à concurrence de 75%.[63] Néanmoins, s'agissant des frais de déplacement se rapportant au trajet domicile-lieu de travail, le contribuable est autorisé à revendiquer un forfait de 0,15 euro du kilomètre parcouru.[64-65] Pour les contribuables qui empruntent chaque jour le même trajet, le nombre de kilomètres parcourus peut être déterminé en multipliant la

[59] Article 38, 9° CIR.
[60] Article 31, al.1er, 1° *in fine* CIR.
[61] Dans les conditions de l'article 49 CIR à la lecture duquel le lecteur est renvoyé.
[62] Article 51 CIR éventuellement majoré du forfait complémentaire visé à l'article 28 AR/CIR. Notons que la différence entre le forfait applicable aux travailleurs et celui visant les dirigeants d'entreprise, ce dernier étant moins élevé, a été validée par la Cour constitutionnelle, voy. C. Const., arrêt du 12 mai 2011, n°72/2011.
[63] Article 66, §1er CIR introduit par la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur le revenus et modification des taxes assimilées au timbre, *M.B.*, 16 décembre 1988, p.17312.
[64] Article 66, §4 introduit par la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, *M.B.*, 31 décembre 1992, p.27830.
[65] Le montant déductible se calcule donc comme suit : 0,15 × distance domicile-lieu de travail (aller-retour) × nombre de déplacements. Voy. C. PAYEN, « Déplacements domicile lieu de travail – combien de kilomètres exactement ? », *Bulletin juridique et social*, nº483, novembre 2012-2, p.13.

distance normale séparant le domicile du lieu de travail par nombre de jours de travail prestés.[66]

A cet égard, cette distinction entre les déplacements domicile-lieu de travail et les autres types de déplacements a été validée par la Cour constitutionnelle.[67] Elle n'y voit aucune différence de traitement dès lors que le forfait s'applique à tous les contribuables. En outre, ceux-ci peuvent plus facilement limiter leurs frais de déplacement domicile-lieu de travail en faisant le choix d'un moyen de transport moins onéreux ; un tel choix n'est pas possible lorsqu'ils effectuent des déplacements professionnels.

Pour obtenir l'application du forfait de 0,15 euro du kilomètre, il suffit de justifier du nombre de kilomètre parcouru et de l'affectation effective du véhicule aux déplacements domicile-lieu de travail. C'est d'ailleurs en vue de faciliter les débats probatoires que l'article 66 CIR fut adopté.[68] Cette preuve peut notamment être rapportée à l'aide des factures d'achat et d'entretien du véhicule sur lesquels figure le kilométrage.[69] Si de simples allégations ne suffisent pas[70], il n'y a, en revanche, aucune obligation de produire des factures.[71]

En outre, le forfait de 0,15 euro vise tous les frais liés à l'utilisation de la voiture, qu'ils soient directs ou indirects[72], en ce compris les amortissements du véhicule.[73] Seuls les frais de financement et de mobilophonie ne sont pas compris dans le forfait de 0,15 euro du kilomètre, ceux-ci demeurant déductibles en totalité. Quant aux plus-values éventuelles, elles ne sont prises en considération qu'à concurrence de 75%.[74]

Notons que le montant de 0,15 euro du kilomètre n'est pas soumis à l'indexation.[75] Si certaines juridictions y ont vu une discrimination[76], celle-ci est démentie par le ministre des finances.[77] Selon lui, le forfait est bien soumis à la règle de l'arrondi prévue à l'article 178 CIR même si celle-ci est dénuée d'effet.

Jusqu'en 2001, l'usage du forfait de 0,15 euro du kilomètre pour les déplacements domicile-lieu de travail était limité aux hypothèses où le contribuable utilisait sa voiture personnelle[78] (a). Désormais, un forfait similaire est prévu quelque soit le moyen de transport auquel le travailleur recourt, à condition que la distance parcourue n'excède pas cent kilomètres par trajet simple[79] (b). Voici un aperçu de ces deux régimes.

---

[66] Com. I.R., n°66/70, alinéa 3.
[67] C.A., arrêt du 13 janvier 1994, n°94/49.
[68] W. HUYGEN et J. VANHULLE, *op. cit.*, p.57.
[69] O. D'AOUT, D. DARTE, N. HONHON, *L'impôt des personnes physiques*, Louvain-La-Neuve, Anthémis, 2017, p.431.
[70] Gand (fisc., 5e ch), 7 février 2017, *Fiscologue*, n°1515, 31 mars 2010, p.10, obs. S. VAN CROMBURGGE.
[71] Trib. Namur, 21 mai 2002, *Fiscologue*, n°848, 31 mai 2002, p.1, obs. X., « Frais de déplacement domicile-lieu de travail : quelle preuve ? ».
[72] Question parlementaire du 4 février 1994 de M. De Clippele, *Bull. Q.R.*, p.739.
[73] Question parlementaire n°515 du M. Tavernier du 12 février 1993.
[74] Question parlementaire n°730 de M. Van Grembergen du 29 septembre 1993.
[75] Question parlementaire n°1006 de M. Detemmerie du 5 avril 1994 citée par L. BRACKE ET X. CLOQUET, *op. cit.*, p.226.
[76] Trib. Namur, 16 février 2011, *Fiscologue*, n°1247, 22 avril 2011, p. 1, obs. J. VAN DYCK.
[77] Question parlementaire n°1524 de M. Dalannois du 23 février 2017, *Bull. Q.R.*, n°54-108, pp.207-208.
[78] Article 66, §4 CIR introduit par la loi du 6 juillet 1994 portant des dispositions fiscales, *M.B.*, 16 juillet 1994, p.18705.
[79] Article 66*bis* CIR introduit par la loi du 10 aout 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques, *M.B.*, 20 septembre 2001, p.31516.

a) Utilisation d'un véhicule « propre » ou mis à disposition

Craignant qu'il soit fait usage du forfait de 0,15 euro par plusieurs contribuables pour chaque kilomètre parcouru à l'aide de la même voiture[80], le législateur fiscal a limité la portée de l'article 66, §4 CIR. Ainsi, son application exige que le contribuable se déplace au moyen d'un véhicule « propre » ou qui est mis à sa disposition par son employeur.

Le paragraphe 5 de l'article 66 CIR vient délimiter les contours de cette notion. Il s'agit soit du véhicule dont le contribuable est propriétaire ou qui est immatriculé en son nom (1° et 2°), soit de celui qui est mis à sa disposition de manière permanente dans le cadre d'un contrat de location ou de leasing (3°), soit du véhicule fourni par son employeur et donnant lieu à l'imposition d'un ATN dans son chef (4°).

b) Utilisation d'un autre moyen de transport[81]

L'article 66*bis* CIR traite, quant à lui, les déplacements domicile-lieu de travailleur effectués autrement qu'à l'aide d'un véhicule visé à l'article 66, §5 CIR.

Peu importe le moyen de transport utilisé : il peut s'agir des transports publics, de la marche, de la moto, d'un cyclomoteur, d'un tricycle, d'un TCO par l'employeur, d'une vraie camionnette[82] ou d'un autre mode de déplacement.[83] Au travers de cette dernière précision, l'administration englobe les patins à roulettes, trottinettes, skateboards, segways, monocycles, mais aussi les fauteuils roulants et scooters électriques pour personnes à mobilité réduite.[84]

Le forfait de frais est également de 0,15 euro du kilomètre, sauf pour les déplacements effectués en bicyclette, pour lesquels la limite est reculée à 0,23 euro du kilomètre.[85] Dans les deux cas, il n'est pas possible de faire valoir le forfait au-delà d'une distance d'éloignement maximale entre le domicile et le lieu de travail ; celle-ci est fixée à cent kilomètres.[86]

Si le travailleur combine l'usage de plusieurs moyens de transport, ce plafond s'applique uniquement à la partie du trajet domicile-lieu de travail effectué autrement qu'à l'aide d'un véhicule propre ou fourni par l'employeur.[87] Il est appliqué en priorité au moyen de transport qui donne droit au forfait de déduction le plus élevé.[88]

---

[80] L. BRACKE ET X. CLOQUET, *op. cit.*, p.223.
[81] L. MAES, « Au travail autrement qu'en voiture personnelle : commentaire actualisé », *Fiscologue*, n° 1541, 10 novembre 2017, p.7.
[82] Entendez un véhicule utilitaire destiné au transport de marchandises et répondant la définition contenue à l'article 4 du Code des Taxes Assimilées à des Impôts sur le revenu (ci-après « CTAIR »). Les déplacements effectués grâce à une fausse camionnette sont visés par le forfait de l'article 66 CIR examiné ci-avant.
[83] Com. I.R., n°66*bis*/4.
[84] Circulaire n°Ci.RH.241/561.364 (AFER n°8/2004) du 5 février 2004 telle que mise à jour le 2 octobre 2017.
[85] Article 66*bis*, §§1er et 2 CIR.
[86] La distance de base de 25 kilomètres a été portée à 100 kilomètres à partir de l'E.I. 2007 par l'arrêté royal du 15 mai 2004, *M.B.*, 27 mai 2004. Celle-ci figure à l'article 43/1 AR/CIR.
[87] Com. I.R., 66*bis*/14.
[88] Com. I.R., 66*bis*/15.

c) Cumul possible des différents forfaits

L'existence de forfaits différents selon le moyen de transport utilisé nous oblige à consacrer la présente sous-section aux possibilités de cumul entre ceux-ci.

Une chose apparaît claire d'emblée : le recours au forfait de l'article 66*bis* CIR exclut la possibilité de prouver les frais de déplacement domicile-lieu de travail qui ont été réellement exposés conformément à l'article 49 CIR.[89] En effet, le forfait ne s'appliquant qu'à défaut de preuve, le travailleur est admis à prouver que son coût de transport est supérieur.[90]

En revanche, les forfaits des articles 66 et 66*bis* CIR peuvent parfaitement être cumulés pour le cas où le travailleur effectuerait le trajet domicile-lieu de travail pour partie avec un véhicule « propre », et pour partie avec un autre moyen de transport.[91] Rien ne s'oppose non plus au cumul de ceux-ci avec l'indemnité kilométrique pour l'usage d'un vélo.

B. Exonération de l'intervention éventuelle de l'employeur

L'employeur peut prendre en charge une partie du coût du trajet domicile-lieu de travail de ses travailleurs. Son intervention n'est toutefois obligatoire que si celle-ci est prévue par une commission paritaire, une convention collective de travail (ci-après « CCT »), le contrat de travail ou le règlement de travail.[92]

En règle, les sommes que le travailleur reçoit de son employeur en paiement ou en remboursement de ses frais de déplacement domicile-lieu de travail constitue une rémunération imposable dans son chef.[93] Néanmoins, celles-ci font l'objet d'un régime d'exonération fiscale, plus ou moins important, en vue d'encourager l'usage de certains types de transport ou, au contraire, d'en décourager d'autres. Sous quelques réserves, plus le moyen de transport privilégié est respectueux de l'environnement ou collectif, plus l'exonération octroyée sera importante.[94]

Cependant, celle-ci ne profite qu'aux travailleurs déduisant leurs frais professionnels sur base du forfait de l'article 51 CIR. Dés lors, ceux optant pour une déduction de frais réels doivent intégrer l'indemnité patronale qui leur est allouée dans leur base imposable en totalité.

Sous réserve d'exception, dans le chef de l'employeur, l'indemnité qui est octroyée pour les déplacements domicile-lieu de travail du travailleur est intégralement déductible.

---

[89] Com. I.R., 66*bis*/10A. Voy. également L. MAES, *op. cit.* et P. BELLEN, « Déplacements domicile-lieu de travail : pourquoi faire simple quand on peut faire compliqué ? », *Act. fisc.*, n°24, 2004 renvoyant à la Circulaire n°Ci.RH.241/561.364 (AFER n°8/2004) du 5 février 2004 précitée.

[90] O. D'AOUT, D. DARTE, N. HONHON, *op. cit.*, p.432. Voy. aussi Question parlementaire n° 83 de M. De Croo du 28 avril 2008.

[91] L. MAES, *op. cit.* Voy. aussi Question parlementaire n° 128 de M. D. Van Der Maelen du 17 décembre 2009, *Bull. Q.R.*, Chambre, session ordinaire, 2009-2010, n° 52-92, p. 70.

[92] N. WELLEMENS, *Rémunérations alternatives. Comment doper (le salaire de) nos travailleurs ?*, Louvain-La-Neuve, Limal, Anthémis, 2015, p.651.

[93] Voy. not. L. BRACKE ET X. CLOQUET, *op. cit.*, p.222 et aussi Fr. JOACHIM, *op. cit.*, p.25.

[94] Le siège de la matière se situe à l'article 38, al.1er, 9° CIR.

2.2. Régime fiscal propre à chaque moyen de transport

A. Le véhicule privé

Au sens de la présente section, la notion de « véhicule privé » doit s'entendre au sens d'un moyen de transport dont le travailleur est propriétaire ou qui est immatriculé à son nom. Le travailleur pourra donc, dans tous les cas suivants, revendiquer l'application du forfait de 0,15 euro du kilomètre s'il opte pour une déduction de frais réels. Si, au contraire, il recourt au forfait de frais visé à l'article 51 CIR, l'indemnité qu'il recevrait éventuellement de son employeur sera exonérée à concurrence d'un montant annuel de 390 euros.[95]

Dans les lignes qui suivent, nous veillerons à distinguer à la fois selon le type de véhicule (voiture, voiture mixte, minibus, motocyclette ou camionnette) et selon l'énergie nécessaire à la propulsion de celui-ci (véhicule à énergie fossile ou véhicule électrique).

a) La voiture, la voiture mixte ou le minibus privé

Dès lors que le moyen de transport utilisé rentre dans la catégorie fiscale des voitures, voitures mixtes et minibus, la déductibilité des frais réels afférant à celui-ci est limitée à 0,15 euro du kilomètre, du moins lorsqu'ils sont relatifs aux déplacements domicile-lieu de travail.

Cela étant, dans le contexte qui nous occupe, se pose inéluctablement la question suivante : le contribuable qui délaisse un véhicule relativement polluant pour y préférer une alternative plus respectueuse de l'environnement, peut-il bénéficier d'une « prime fiscale » ? Sur ce point, la situation fiscale en Wallonie diffère de celle en Flandre.

En Wallonie, la prime à l'achat d'un véhicule zéro émission est abrogée depuis le 1er janvier 2015.[96] Elle était de toute façon dégressive et ne bénéficiait qu'aux personnes physiques, à l'exclusion des sociétés. L'économie d'impôt réalisée à l'aide de cet éco-bonus pouvait s'élever au maximum à 2.500 euros.[97-98]

En Flandre, un mécanisme similaire d'incitant à l'achat d'un véhicule propre existe, qu'il soit équipé d'un moteur électrique ou qu'il fonctionne à l'aide d'une batterie externe. Comme son homologue wallon, cet avantage ne profite qu'aux personnes physiques et est dégressif, il est voué à disparaître d'ici 2020. En outre, il ne peut être accordé qu'une fois et le montant de la prime est calculé TVA comprise.[99]

---

[95] Article 38, 9° c) CIR (montant de l'exercice d'imposition 2018).

[96] Décret-programme wallon du 12 décembre 2014 portant des mesures diverses liées au budget en matière de calamité naturelle, de sécurité routière, de travaux publics, d'énergie, de logement, d'environnement, d'aménagement du territoire, de bien-être animal, d'agriculture et de fiscalité, *M.B.*, 29 décembre 2014, p.106358. Voy. aussi décret du 17 janvier 2008 portant création d'un éco-bonus sur les émissions de CO_2 par les véhicules automobiles des personnes physiques, *M.B.*, 19 février 2008, p.10344.

[97] B. LYSY, Lettre d'actualité fiscale, *Courrier fiscal*, 5 janvier 2015.

[98] Pour plus de précisions sur cette prime applicable jadis, voy. not. M. MALIERE et Chr. SCHOULTE, « Fiscalité directe des voitures », *C&FP*, 2008/7, pp.247-267, spéc. pp.252-253.

[99] Arrêté du Gouvernement flamand du 8 janvier 2016 modifiant l'Arrêté relatif à l'Energie du 19 novembre 2010, en ce qui concerne l'introduction d'une prime pour véhicules zéro émission, *M.B.*, 14 janvier 2016, p.1201.

Pour le surplus, subsiste, au niveau fédéral, une réduction d'impôt pour les dépenses exposées, pendant les périodes imposables 2010 à 2012, en vue d'acquérir une voiture, voiture mixte, minibus, une motocyclette, un tricycle ou un quadricycle propulsé exclusivement à l'aide d'un moteur électrique.[100] Pareille réduction est également octroyée, pour les dépenses exposées, entre 2010 et 2012, pour installer à l'extérieur de l'habitation une station de rechargement électrique. Ces dépenses peuvent être amorties par annuités fixes.[101]

Force est de constater qu'en droit belge, les incitants fiscaux à l'achat d'un véhicule zéro émission sont bien maigres pour un particulier, principalement en raison de leur portée et de leur durée de validité limitées. Ces propos seront toutefois nuancés *infra*[102] lorsque nous analyserons l'impact de la réforme de l'impôt des sociétés sur le régime fiscal de déductibilité des frais.

b) La motocyclette

En l'état actuel de la législation fiscale, effectuer les déplacements domicile-lieu de travail à l'aide d'une motocyclette reste une alternative intéressante à l'automobile. En effet, la motocyclette n'est pas visée par l'article 66 CIR qui ne concerne que les voitures, voitures mixtes et minibus. Tous les frais afférant à son utilisation peuvent donc être déduits en totalité.[103]

Un autre avantage fiscal lié à l'usage d'une motocyclette mérite d'être souligné. En principe, les frais d'équipement du motocycliste ne sont pas déductibles dès lors que le port de ceux-ci n'est pas obligatoire[104]. Nonobstant le prescrit de l'article 53, 7° CIR, l'administration en accepte la déduction s'ils sont nécessaires à la protection de l'usager.[105] Ces frais sont également compris dans le forfait visé à l'article 66*bis* CIR.

c) La camionnette

Si le travailleur privilégie le transport en camionnette pour rejoindre son lieu de travail, les frais relatifs à ces déplacements pourront également être déduits en totalité, pour autant que le véhicule réponde à la définition fiscale d'une camionnette. A défaut, le véhicule suivra le régime fiscal des voitures, voitures mixtes et minibus examiné *supra*.

---

[100] Article 145/28 CIR. Pour un commentaire, voy. M. MALIERE et Chr. SCHOULTE, *op. cit.*, p.251.
[101] Article 63/1 CIR.
[102] Voy. *infra*, pp.34-35 de la présente note.
[103] Fr. JOACHIM, *op. cit.*, pp.31-32.
[104] Comprenez que leur usage n'est imposé par la réglementation relative à la protection du travail ou une convention collective de travail, pas plus qu'ils ne sont nécessaires à l'exercice de la profession, du moins dans le cadre qui est le nôtre, à savoir celui d'en travailleur qui se rend au travail en motocycle.
[105] Circulaire n° CI.RH.241/559.092 (AFER n°43/2005) du 23 novembre 2005.

B. Le vélo privé

Si le travailleur se rend au travail à vélo, il peut déduire des frais réels à concurrence de 0,23 euro du kilomètre et ce, même si son coût réel de déplacement est inférieur, à condition que la distance d'éloignement entre le domicile et le lieu de travail n'excède pas cent kilomètres.[106] La seule exigence consiste, pour le travailleur, à prouver que la bicyclette est effectivement utilisée pour les trajets domicile-lieu de travail.

S'il reçoit de son employeur une indemnité destinée à couvrir ses frais de déplacement domicile-lieu de travail, elle constitue un avantage social exonéré à concurrence d'un montant maximal de 0,23 euro du kilomètre, quelque soit la manière dont ses frais professionnels sont fixés.[107] De son coté, l'employeur peut déduire l'indemnité allouée en totalité.

Jusqu'au 1er janvier 2018, subsistait une incertitude quant aux types de vélos visés par ces avantages fiscaux.[108] Celle-ci est désormais levée dés lors que le ministre a précisé que les dispositions précitées profitent aussi aux « *speed pedelecs* », c'est-à-dire aux bicyclettes électriques équipées d'un système d'assistance au pédalage permettant d'atteindre une vitesse supérieure à vingt-cinq kilomètres à l'heure.[109] Qu'il s'agisse de vélos tout terrain (ci-après « VTT »), de vélos de cross, de tandems, électriques ou non importe peu dès lors qu'ils sont équipés de deux-roues.[110]

C. Le covoiturage (hors transport collectif organisé)

Le covoiturage peut être défini comme le fait de rassembler dans une seule et même voiture plusieurs personnes en vue d'effectuer, ensemble, tout ou partie du trajet domicile-lieu de travail et de partager les frais de transport entre les participants du système.[111] En outre, l'existence du covoiturage doit pouvoir être prouvé.[112]

Nous supposons ici que le travailleur organise lui-même le covoiturage avec son véhicule privé, sans l'intervention de son employeur. Il s'agit donc du covoiturage « privé », qui doit être distingué du transport collectif organisé (« TCO ») dont le régime fiscal sera analysé *infra*.[113]

La pratique du covoiturage supposant, par essence, la présence d'une pluralité de personnes, il nous faut distinguer la situation fiscale du travailleur qui est au volant de la

---

[106] Article 66*bis*, §2 CIR.
[107] Article 38, 14° a) CIR introduit par la loi du 8 aout 1997 modifiant l'article 38 du Code des impôts sur le revenu en vue d'encourager l'usage d'une bicyclette sur le chemin du travail, *MB.*, 5 novembre 1997, p.29361.
[108] Question parlementaire n°807 de M. Bergh du 16 février 2016, *Q.R.V.A.*, Chambre, n°54-072, pp.178-180.
[109] Sur ce point, voy. not. J. VAN DYCK, « Avantages fiscaux pour cyclistes : étendu aux 'speed pedelecs' », *Fiscologue*, n°1523, 2 juin 2017, p.5.
[110] Projet de loi du 5 octobre 2017 portant des dispositions fiscales diverses I, *Doc.parl.*, Chambre, 2016-2017, n° 54-2639/006 approuvé au 1er janvier 2018 qui remplace, dans le CIR, la notion de bicyclette par celle de cycle.
[111] Circulaire n° Ci.RH.241/550.265 (AFER 20/2002) du 18 juillet 2002. Voy. aussi Projet de loi réformant l'impôt des personnes physiques, *Doc. parl.*, Chambre, 200-2001, n°50-1270/001, pp.12-13.
[112] Bruxelles, 4 avril 2012, Act. Fisc., nº39, 31 octobre 2012, p.1-2, obs. P. BELLEN.
[113] Voy. *infra*, pp.38-41 de la présente étude.

voiture (ci-après « travailleur-chauffeur ») (a) de celle du travailleur qui en est simplement passager (ci-après « travailleur-passager ») (b).[114-115]

a) Dans le chef du travailleur-chauffeur

L'indemnité patronale octroyée au travailleur-chauffeur est exonérée à concurrence d'un montant annuel maximal de 390 euros si ce dernier déduit des frais forfaitaires.[116] Si, au contraire, il opte pour la déduction de ses frais réels, l'indemnité est intégralement imposable mais le travailleur peut recourir au forfait de 66 CIR sauf pour l'éventuel détour pour aller chercher d'autres passagers. En effet, dans la mesure où il ne s'agit ni d'un déplacement domicile-lieu de travail, ni d'un déplacement de service, le travailleur-chauffeur est contraint de supporter le coût de ces déplacements.[117]

S'il perçoit une indemnité de la part du travailleur-passager, celle-ci est exonérée si elle est payée par l'ensemble des passagers et qu'elle n'excède pas le montant de l'indemnité kilométrique octroyée par l'Etat pour les déplacements de service.

b) Dans le chef du travailleur-passager

Dans le cadre du covoiturage « privé », le sort fiscal du travailleur-passager est, *grosso modo*, identique à celui du travailleur-chauffeur. Toutefois, le forfait de 0,15 euro du kilomètre dont il peut se prévaloir, en cas de déduction de frais réels, est celui visé à l'article 66*bis* CIR. Son application est limitée aux cent premiers kilomètres parcourus en covoiturant.

D. La marche à pied

Le travailleur qui rejoint son lieu de travail à pied peut également profiter d'avantages fiscaux. L'étendue de ceux-ci dépend, une fois encore, de la manière dont ses frais professionnels sont fixés. Si il opte pour la déduction de ses frais réels, il peut soit tenter de justifier l'étendue des frais qu'il a réellement engagé sur base de l'article 49 CIR, soit se prévaloir du forfait visé à l'article 66*bis* CIR applicable à défaut de preuve. Le plus souvent, cette seconde option sera la plus favorable, le coût du transport pédestre étant généralement inférieur. De plus, la marche est souvent privilégiée dans un contexte où la distance d'éloignement domicile-lieu de travail n'excède pas cent kilomètres.

Si, au contraire, le travailleur préfère le recours au forfait légal de frais déductibles, l'indemnité patronale qu'il reçoit en paiement ou en remboursement de ses déplacements

[114] Pour une vision schématique de la matière, voy. les annexes de la circulaire n°Ci.RH.241/620.842 (AFER n° 9/2013) du 25 février 2013. L'annexe I traite du travailleur-chauffeur tandis que l'annexe II vise le passager.
[115] VAN DYCK J., « Covoiturage : deux types de 'transport collectif organisé' », *Fiscologue*, n°1331, 8 mars 2013, p.4.
[116] Article 38, 9° c) CIR.
[117] la circulaire n°Ci.RH.241/620.842 (AFER n° 9/2013) du 25 février 2013 précitée, annexe I.

domicile-lieu de travail profite du régime d'une exonération annuelle plafonnée à 390 euros.[118] Le transport pédestre est, en effet, visée parmi les « autres moyens de transport » dont il est question à l'article 38, 9°, c) CIR.[119]

3. L'employeur organise les déplacements de son travailleur

Plutôt que de laisser le travailleur organiser lui-même ses déplacements jusqu'à son lieu de travail, l'employeur peut prendre en charge la mise en place du trajet. Son intervention se manifestera alors, soit par la mise à disposition du travailleur d'un moyen de transport – le plus connu étant la voiture de société, soit par l'organisation d'un système de transport collectif organisé au sein de l'entreprise.

La présente section s'intéresse aux conséquences fiscales de cette mise à disposition, principalement à l'impôt sur le revenu et, de manière plus succincte, à la TVA. Comme précédemment, nous rappellerons d'abord quelques principes généraux (2.1), avant de nous lancer dans l'analyse du régime propre à chaque moyen de transport (2.2). Dans ce cadre, il nous faudra distinguer selon que l'employeur est une personne physique ou une société.

3.1. Principes généraux

A. L'imposition d'un avantage de toute nature (ci-après « ATN ») dans le chef du travailleur

La mise à disposition d'un moyen de transport par l'employeur entraine l'imposition d'un avantage de toute nature dans le chef du travailleur. En règle, l'ATN fait l'objet d'une taxation sur base de sa valeur réelle[120], sauf lorsque le législateur prévoit un régime d'évaluation forfaitaire[121], comme c'est notamment le cas pour les voitures de société.

Toutefois, s'agissant de la mise à disposition d'un moyen de transport, il ne peut y avoir d'ATN imposable que si celui-ci peut également être utilisé à des fins personnelles.[122] Les frais déplacements domicile-lieu de travail étant des dépenses propres au travailleur, l'utilisation du véhicule fourni par l'employeur pour se rendre au travail est assimilée à un usage privé. En outre, la taxation de l'ATN ne peut intervenir que dans le chef du travailleur auquel est fourni le véhicule et non de son conjoint.[123]

En bonne logique, l'évaluation de l'ATN devrait donc être fonction du nombre de kilomètres parcourus à des fins privées avec le véhicule fourni par l'employeur. Cependant, il

[118] Voy. décision anticipée n° 2012.065 du 22 mai 2012 commentée par J. VAN DYCK, « L'intervention de l'employeur exonérée même pour le travailleur piéton », *Fiscologue*, n°1309, 21 septembre 2012, p.1
[119] Com. I.R., 38/16. Voy. aussi la circulaire n° Ci.RH.241/550.265 (AFER 20/2002) du 18 juillet 2002.
[120] Article 36 CIR.
[121] Article 18 AR/CIR, spécialement son paragraphe 3, 9° s'agissant des voitures de société.
[122] Circulaire n°Ci.RH.241/561.364 (AFER n°8/2004) du 5 février 2004.
[123] Voy. Cass., 17 mars 2011, rôle n° F.10.0044.F cité par N. HONHON, « Les déplacements professionnels et les déplacements domicile-lieu de travail à l'impôt des personnes physiques », *C&FP*, 2011/8, p.25.

n'en est rien. Le législateur a, en effet, préféré intégrer, dans le calcul de l'ATN, une variable liée aux émissions de CO_2 du véhicule mis à disposition.

Ce choix n'est pourtant pas sans conséquence. Ainsi, comme l'indique Th. Bernard, « [*l*]*a restriction de l'usage du véhicule aux déplacements domicile-lieu de travail est* [...] *sans incidence sur le calcul de l'avantage. Dès lors, la limitation de la jouissance de la voiture de société n'implique pas que la valeur de l'avantage soit corrélativement réduite, ce qui incite par voie de conséquence le bénéficiaire à maximiser l'utilisation du véhicule au détriment d'autres moyens de transport.* »[124] Sous réserve de nuances, le travailleur pourrait donc partir en vacances avec sa voiture de société sans craindre de « représailles » fiscales.[125]

Autre preuve de la conscience écologique qui anime notre législateur fiscal depuis plusieurs années : l'exonération de certains ATN lorsque le travailleur privilégie un moyen de transport collectif (tel que le TCO[126]) ou davantage respectueux de l'environnement (comme une bicyclette de société[127]).

En outre, l'intervention éventuelle du bénéficiaire de l'avantage dans le coût du moyen de transport mis à sa disposition est déductible de la valeur de l'ATN taxable.[128]

Pour le surplus, le travailleur continue de pouvoir déduire les frais afférant à ses déplacements domicile-lieu de travail. Ce point ayant déjà été examiné *supra*[129], nous y renvoyons utilement.

B. La déductibilité des frais de mise à disposition du moyen de transport dans le chef de l'employeur

A l'instar des indemnités qu'il octroie à son travailleur en paiement ou en remboursement de ses déplacements domicile-lieu de travail, l'employeur peut déduire les frais qu'il a exposé en vue de mettre un moyen de transport à la disposition de son personnel.

Parfois même, lorsque celui-ci présente un caractère collectif ou qu'il favorise une mobilité en harmonie avec l'environnement, l'employeur peut profiter d'une déduction majorée de 20% et ainsi déduire plus de frais qu'il n'en a réellement engagé.[130]

Ces propos doivent cependant être nuancé à la lumière de ce qui sera dit *infra*[131] sur la variation du taux de déductibilité en fonction des émissions de CO_2 du moyen de transport, applicable désormais tant à l'impôt des sociétés que des personnes physiques. Une distinction doit également être faite selon que l'employeur est une personne physique ou une société.

---

[124] Th. BERNARD, « De savoir comment le traitement fiscal et social des modes de déplacement exerce une influence sur le bien-être des travailleurs », *Faculté de droit et de criminologie de l'Université catholique de Louvain*, 2016, p.27.
[125] X., « Partir en vacances avec la voiture de société - quel impact fiscal ? » Astuces et conseils impôts, *indicator*, n°18, 9 juillet 2018, p.1
[126] Article 38, 11°, a) CIR.
[127] Article 38, 14° b) introduit par la loi de relance économique du 27 mars 2009, *M.B.*, 7 avril 2009, p.25986.
[128] Article 36, al.10 CIR.
[129] Voy. *supra*, pp.20-23 de la présente étude.
[130] Article 64*ter*, 1° et 3° CIR.
[131] Voy. *infra*, pp.34-35 de la présente étude.

C. Aspects de TVA

Dans la cadre de la problématique qui est la nôtre, l'enjeu sous l'angle de la TVA peut être exprimé sous la forme interrogative : l'employeur peut-il exercer un droit à déduction de la TVA qu'il a payée en amont sur le prix d'achat du véhicule qu'il met à disposition de son travailleur pour effectuer ses déplacements domicile-lieu de travail ?

Par souci de simplification, notre hypothèse de travail part de deux postulats : premièrement, l'employeur en question est assujetti ordinaire et deuxièmement, le véhicule dont il est fait l'acquisition est une automobile visée à l'article 45, §2 du Code de la TVA (ci-après « CTVA »). La TVA payée lors de l'acquisition de celle-ci n'est donc déductible qu'à concurrence de 50% à condition qu'elle soit affectée à la réalisation d'opérations imposables.

Dans une décision administrative du 11 décembre 2012[132], l'administration fiscale a posé le principe suivant lequel les déplacements domicile-lieu de travail sont des déplacements privés pour lesquels la TVA ne peut être déduite. Ainsi, si l'employeur veut pouvoir déduire la TVA payée, le véhicule doit nécessairement être affecté à un usage professionnel, en plus de servir aux trajets domicile-lieu de travail du travailleur.

Dés lors, en vertu de l'article 45, §1er *quinquies* CTVA, la TVA afférent aux biens d'investissement à usage mixte ne peut être déduite qu'à concurrence de la quotité d'usage professionnel dudit bien. Celle-ci est déterminée par le biais de différentes méthodes arrêtées par l'administration fiscale dans le détail desquelles nous rentrons brièvement.[133]

Lorsque le travailleur ne contribue pas financièrement à la mise à disposition du véhicule, trois méthodes permettent de déterminer le pourcentage d'utilisation professionnelle de celui-ci et, partant, l'étendue du droit à déduction. Celles-ci sont les suivantes :

- Soit la quotité d'usage professionnel est déterminée sur une base réelle, à l'aide d'un registre des trajets tenu par le travailleur et reprenant la date, l'adresse de départ, l'adresse d'arrivée, la distance parcourue en kilomètre, le nombre total de kilomètres parcourus par jour ainsi que le kilométrage total parcouru par année civile.

- Soit la quotité d'usage professionnel du véhicule est fixée sur base du pourcentage d'utilisation privée, lui-même déterminé à l'aide de la formule suivante[134] :

$$\% \text{ privé} = \frac{(\text{distance domicile-lieu de travail} \times 2 \times 200 \text{ jours de travail}) + 6.000 \text{ km}}{\text{distance totale en km}} \times 100$$ [135]

Si le pourcentage d'utilisation professionnelle excède 50%, le droit à déduction est néanmoins limité à 50% conformément à l'article 45, §2 CTVA.

---

[132] Décision administrative du 11 décembre 2012, E.T. n°119.650/3.

[133] Ces méthodes figurent dans la Circulaire AFER n°36/2015 du 23 novembre 2015 précitée. Pour de plus amples précisions, le lecteur est renvoyé à la lecture de KBC Autolease, « Voiture de société », *Brochure fiscale,* 2017, pp.9-13. Voy. aussi I. MASSIN, « Déduction TVA et investissements mixtes : quelles nouveautés ? », *op. cit.* ; L. ROTTIERS, « Nouvelles règles concernant le droit à déduction de la T.V.A. pour les voitures de société, G.S.M., ordinateurs portables, ... », *L'indicateur social,* mars 2013, n° 6.

[134] KBC Autolease, « Voiture de société », *Brochure fiscale,* 2017, p.9.

[135] La distance de 6.000 kilomètres correspond au nombre de kilomètres parcourus à des fins privés, à l'exclusion des déplacements domicile-lieu de travail. Voy. . MASSIN, *op. cit.*

- La quotité d'utilisation professionnelle peut enfin être fixée forfaitaire à 35% lorsque l'employeur dispose d'au moins quatre véhicules affectés à des fins mixtes.[136]

Lorsque le travailleur contribue financièrement à la mise à disposition du véhicule, la TVA s'applique sur cette cotisation, étant entendu que la taxe ne peut être inférieure à une valeur minimale que l'administration qualifie de valeur normale.[137]

3.2. Régime fiscal propre à chaque moyen de transport

Poursuivons maintenant avec l'analyse du régime fiscal propre à chaque moyen de transport, en prenant soin de distinguer, dans chaque cas, la situation du travailleur de celle de l'employeur (personne physique ou société).

A. Le véhicule de société

a) La voiture, la voiture mixte ou le minibus de société

(i) Dans le chef du travailleur

Jusqu'en 2012, le calcul de l'ATN imposable dans le chef du travailleur dépendait de deux variables : d'une part, la puissance fiscale du véhicule mis à disposition et, d'autre part, le nombre de kilomètres parcourus à des fins privées. Afin d'éviter les abus, un nombre minimal de kilomètres privés était fixé à 5.000 ou 7.500 kilomètres par an en fonction de la distance d'éloignement entre le domicile et le lieu de travail.[138]

Depuis 2012[139], la valeur de l'ATN taxable correspond à six septièmes de la valeur catalogue du véhicule – éventuellement corrigée en fonction de la durée écoulée depuis sa première immatriculation – multipliée par un pourcentage lié à son taux d'émission de CO_2. Le montant ainsi obtenu ne peut pas être inférieur à 1.280 euros par an[140] et doit, éventuellement, être diminué de l'intervention personnelle du travailleur.[141]

Par valeur catalogue, « *il faut entendre le prix catalogue du véhicule à l'état neuf lors d'une vente à un particulier, options et taxe sur la valeur ajoutée réellement payée comprises, sans tenir compte des réductions, diminutions, rabais ou ristournes.* »[142]

Concernant le taux d'émission de CO_2, un pourcentage de base est fixé chaque année.[143] Celui-ci diffère en fonction du type de carburant propulsant le véhicule (essence,

[136] *Ibidem.*
[137] Pour plus de détails, voy. KBC Autolease, « Voiture de société », *Brochure fiscale*, 2017, p.12.
[138] Pour plus d'explications, voy. not. Fr. JOACHIM, *op. cit.*, pp.45-48.
[139] Loi-programme du 29 mars 2012, *M.B.*, 6 avril 2012, p.22143. Pour un commentaire, F. VANDEN HEEDEN, « Les dispositions fiscales de la loi- programme du 29 mars 2012 », *I.P.C.F.*, n° 341, 27 mai 2012, pp. 1-8.
[140] Article 36, §2, alinéa 9 CIR.
[141] Article 36, §2, alinéa 10 CIR.
[142] Article 36, §2, alinéa 2 CIR.

diesel, LPG ou gaz naturel).[144] Si le pourcentage de référence est dépassé, il faut y ajouter 0,1% par gramme de CO_2 supplémentaire au kilomètre avec un plafond de 18% ; si, au contraire, le taux d'émission est inférieur, le pourcentage de base est retranché de 0,1% par gramme de CO_2 avec un plancher de 4%.

Ce taux minimal est utilisé pour les véhicules les plus propres et les véhicules électriques ; quant aux vrais véhicules hybrides, l'émission de CO_2 peut être tempérée grâce à la présence d'un moteur électrique.[145] Néanmoins, s'agissant des « fausses hybrides »[146], le pourcentage de rejet de CO_2 du véhicule est déterminé exclusivement sur base de la propulsion par carburant, abstraction faite du moteur électrique.[147]

En outre, pour connaître le taux d'émission du véhicule, la seule information pertinente est celle contenue à la Direction d'Immatriculation des Véhicules (« DIV »), à l'exclusion de celle figurant sur un certificat de conformité.[148] Si aucune information n'est disponible à la DIV, il faut procéder comme si le taux de CO_2 n'était pas connu.[149]

Rappelons que le nombre de kilomètres parcourus est sans influence sur le calcul de l'ATN.[150] De plus, le travailleur peut déduire les frais afférant à ses déplacements domicile-lieu de travail. Il bénéficiera soit du forfait de 0,15 euro du kilomètre visé à l'article 66 CIR, soit d'une exonération annuelle de 390 euros selon qu'il déduit ses frais réels ou ses frais forfaitaires, sans toutefois pouvoir excéder la valeur de l'ATN taxable.[151]

(ii) Intervention personnelle du bénéficiaire de l'avantage

Comme nous l'avons déjà évoqué en introduction, l'intervention personnelle du bénéficiaire de l'avantage dans les frais afférant au véhicule de société peut être portée en déduction de la valeur de l'ATN imposable.

La doctrine administrative sur la notion d'intervention personnelle ayant évolué au fil des années, il nous semble opportun de consacrer une section entière à cette question.

---

[143] Article 18, §3, 9° AR/CIR. Pour l'exercice 2018, voy. l'arrêté royal du 13 décembre 2017 modifiant, en ce qui concerne les avantages de toute nature, l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur le revenu résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition, *M.B.*, 12 juin 2018, p.48628.

[144] A cet égard, la distinction a été validée par la Cour constitutionnelle, voy. C. Const., arrêt du 13 juin 2013, n°130/2013, obs. B. MARISCAL, *Act. fisc.*, n°27, 14 aout 2013.

[145] Sur ces deux derniers points, voy. not. Chr. BUYSSE, « Emissions de CO_2 : le certificat de conformité ne compte pas », *Fiscologue*, 1199, 2 avril 2010, p.11.

[146] Entendez les véhicules électriques *Plug-in* équipés d'un moteur à carburant et d'une batterie électrique rechargeable au moyen d'une source extérieure. La mesure ne vise pas les *Full* hybrides rechargeables à l'aide d'un moteur à combustion ou de l'énergie générée par le freinage.

[147] Projet de loi du 20 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *Doc. parl.*, n°54-2864/001, Chambre, session ordinaire, 2017 – 2018, art. 7, pp.73-74.

[148] *Ibidem.*

[149] I*bidem.* Voy. aussi circulaire CiRH 241/603.298 (AFER n° 22/2010) du 9 mars 2010. La procédure est fixée par l'article 36, §2, alinéa 8 CIR.

[150] SPF Finances, « Avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition par l'employeur », 1er octobre 2012, FAQ, n° 15.

[151] Article 66, §5, alinéa 3 CIR. Le montant exonéré de l'ATN doit être mentionné dans une fiche individuelle n°280.10. Voy. not. J. VAN DYCK, « Le chemin du travail remboursé sans coût fiscal », *Fiscologue*, n°1282, 13 juillet 2012, pp.3-5.

Toutefois, seuls les aspects ayant une incidence sur le trajet domicile-lieu de travail seront ici abordés.[152]

« *Auparavant, on considérait que quasi toute participation de la part du bénéficiaire de l'avantage, dans les frais d'achat, d'entretien ou d'utilisation d'une voiture de société pouvait être portée en déduction, à titre 'd'intervention personnelle', de l'avantage de toute nature en principe imposable.* »[153]

Cependant, depuis la publication par l'administration d'une Foire Aux Questions (ci-après « FAQ »), les contours de cette notion semblent plus nébuleux.

Ainsi, l'administration ne considère plus la prise en charge par le travailleur des frais afférant à ses déplacements domicile-lieu de travail comme une intervention personnelle.[154] En revanche, si le travailleur paie lui-même ses frais de carburant alors qu'il dispose d'une carte essence, il y a bien une intervention personnelle.[155] Certains auteurs voient, en cette distinction, une différence de traitement injustifiée.[156]

Dans l'hypothèse où le travailleur dispose de plusieurs véhicules de société, le montant de l'ATN, le cas échéant au *prorata* de la période de jouissance[157], doit être calculé séparément pour chaque véhicule.[158] Se pose également la question suivante : de quels revenus l'intervention personnelle du travailleur doit-elle être déduite ?

Sur ce point, la position de l'administration est la suivante : en règle, l'intervention personnelle du travailleur ne peut être imputée que sur la valeur de l'ATN imposable pour lequel elle est spécifiquement octroyée.[159] Toutefois, lorsque plusieurs ATN sont octroyés par le *même employeur* au cours d'une *même période imposable* au travailleur, la contribution personnelle de ce dernier peut être imputée sur l'un ou l'autre ATN indifféremment.[160]

En outre, l'excédent de déduction de la contribution personnelle payée lors d'une année déterminée ne peut être reportée au cours de l'année suivante.

(iii) Dans le chef de l'employeur

Dés lors qu'il met un véhicule de société à disposition de son personnel, l'employeur peut déduire de sa base imposable les frais engendrés par cette mise à disposition. Cependant, puisqu'il s'agit de frais de voitures, voitures mixtes ou de minibus, le pourcentage de frais

[152] Pour plus de précisions, voy. not. J. VAN DYCK, « Voitures de société : confusion totale sur 'l'intervention personnelle' », *Fiscologue*, n°1312, 12 octobre 2012, p.1.
[153] Chr. BUYSSE, « Voitures de société : de quels revenus faut-il déduire l'intervention personnelle ? », *Fiscologue*, n°1359, 1er novembre 2013, p.1.
[154] FAQ, Avantage de toute nature résultant de la mise à disposition d'un véhicule de société, *op. cit.*, n°49.
[155] *Ibidem.* FAQ, n°50.
[156] Voy. not. J. VAN DYCK, « Voitures de société et intervention personnelle : pas de discrimination ? », *Fiscologue*, n° 1318, 23 novembre 2012, p.1.
[157] FAQ, *op. cit.*, n°5.
[158] FAQ, *op. cit.*, n°2.
[159] FAQ, *op. cit.*, nos 54 et 55.
[160] Question parlementaire n°114 de Mme Wouters, *Bull. Q.R.*, Chambre, 2012-2013, n° 53-129, p. 127.

déductibles est, par hypothèse, limité. A cet égard, il faut distinguer la situation fiscale d'un employeur personne physique de celle d'une société.

1) Employeur personne physique

Si l'employeur est une personne physique, la limite de frais déductibles est fixée à 75%.[161] Toutefois, à partir de l'exercice d'imposition 2019, la déductibilité des frais de voiture sera, à l'impôt des personnes physiques, elle aussi fluctuante en fonction des émissions de CO_2 du véhicule[162], comme c'est déjà le cas à l'impôt des sociétés.[163] Seule différence avec le régime actuel, les véhicules les plus propres, n'émettant pas de CO_2, ne pourront profiter, au maximum, que d'un taux de déductibilité de 100% contre 120% actuellement.

Introduire une composante écologique dans le calcul de la déductibilité des frais de voiture tend à inciter au rajeunissement du parc automobile des personnes physiques.[164] Plus encore, il s'agit d'aligner le régime fiscal de déductibilité de tous les frais de voiture[165], en ce compris les plus-values[166], moins values[167] et les frais de carburant.[168]

La déduction des frais de carburant – actuellement plafonnée à 75% – suivra, dés l'exercice d'imposition 2021, le régime des autres frais de voiture et sera donc plus ou moins avantageuse selon les émissions de CO_2 et donc du type de carburant utilisé.[169]

2) Employeur société

Si l'employeur est une société, deux particularités méritent d'être examinées : la première concerne le régime de déductibilité des frais de voitures qui est fonction des émissions de CO_2 du véhicule ; la seconde consiste en l'obligation de comptabiliser une partie des frais résultant de la mise à disposition du véhicule en tant que dépense non admise (ci-après « DNA »). Nous les examinerons successivement.

---

[161] Article 66, §1er CIR.
[162] Projet de loi du 20 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *Doc. parl.*, n°54-2864/001, Chambre, session ordinaire, 2017 – 2018, pp.72-73. Voy. aussi KBC Autolease, « Voiture de société », *Brochure fiscale*, 2017, p.16, disponible sur : https://multimediafiles.kbcgroup.eu/ng/published/LEASE/PDF/kbc-autolease-brochure-fiscale-voitures-de-societe.pdf .
[163] Article 198*bis* CIR tel que modifié par la loi-programme du 23 décembre 2009, art. 117 et 129, *M.B.*, 30 décembre 2009, p.82310.
[164] Projet de loi du 20 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *op. cit.*, pp.72, 73 et 75, art.5 et 6.
[165] *Ibidem*, p.77. Ces mesures n'entreront en vigueur que lors de l'exercice d'imposition 2021.
[166] *Ibidem*, art.5 et 6, p.75 (article 66, §1er, al.4 nouveau CIR).
[167] *Ibidem*, art.11, 3°, p.78. Exit la limite fixe 75%, ces frais suivront le régime déjà existant de l'art.198*bis*, §2.
[168] *Ibidem*, art.11, 1°, p.77.
[169] *Ibidem.*

2.1) Variation du taux de déductibilité selon le caractère polluant du véhicule

A l'instar de ce qui existera bientôt à l'impôt des personnes physiques, le taux de déductibilité des frais de voitures, voitures mixtes et minibus oscille, à l'impôt des sociétés, entre 50% et 120% en fonction des émissions de CO_2 du véhicule.[170] Seuls les frais de carburant conserve un pourcentage de déductibilité fixe de 75%.

Ce régime, tel qu'il existe à l'heure actuelle, va néanmoins subir plusieurs modifications en raison de l'adoption, fin de l'année dernière, de la réforme de l'impôt des sociétés. En voici un aperçu.

D'une part, la déductibilité des frais de carburant suivra, elle aussi, le régime fiscal des autres frais de voiture et fluctuera donc en fonction des rejets de CO_2.[171]

D'autre part, à partir de l'exercice d'imposition 2021, le taux de déductibilité maximal octroyé aux véhicules les plus propres ne pourra plus dépasser 100% contre 120% actuellement. Le pourcentage de déductibilité sera donc adapté comme suit[172] :

120% – (0,5% × coefficient fixe selon le type de carburant utilisé[173] × émissions de CO_2)

Le taux ainsi obtenu ne peut excéder 100% ni être inférieur à 50%. Toutefois, pour les véhicules émettant moins de deux cents grammes de CO_2 au kilomètre, le taux de déductibilité peut être réduit à un minimum de 40%.

2.2.) Dépense non admise (ci-après « DNA »)

Si la société peut déduire les frais résultant de la mise à disposition du véhicule, elle est contrainte de reprendre une partie de ceux-ci dans sa base impose au titre de DNA. Cette fraction est en principe égale à 17% des frais mais doit être portée à 40% si l'employeur prend en charge tout ou partie des frais de carburant du véhicule de société.[174]

Ce pourcentage se calcule sur la valeur de l'ATN imposable *total*, abstraction faite de l'intervention personnelle du travailleur. Autrement dit, l'intervention personnelle du travailleur n'a pas d'incidence sur le calcul de la DNA imposable dans le chef de la société.[175]

---

[170] Article 198*bis* CIR tel que modifié par la loi-programme du 23 décembre 2009, art. 117 et 129, *M.B.*, 30 décembre 2009, p.82310.

[171] Projet de loi du 20 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *Doc. parl.*, n°54-2864/001, Chambre, session ordinaire, 2017 – 2018, art. 11, 1°, p.77.

[172] *Ibidem*, art. 11, 1°, pp.76-77.

[173] Pour les véhicules diesel, le coefficient est égal à 1. Pour les autres véhicules (essence, biocarburant ou véhicules électriques), le coefficient correspond à 0,95. Seul les véhicules fonctionnant au gaz naturel dont la puissance fiscale est inférieure à 12 chevaux peuvent bénéficier d'un coefficient réduit à 0,90.

[174] Article 198, 9° et 9°*bis* CIR.

[175] Loi-programme du 25 décembre 2016, *M.B.*, 29 décembre 2016, p.90879 obs. J. VAN DYCK, « Loi-programme : des modifications surprenantes en matière de voitures de société », *Fiscologue*, n°1498, 25 novembre 2016, p.1.

Subsiste néanmoins une interrogation : en cas d'usage mixte du véhicule, comment déterminer l'intervention de la société dans les frais de carburant privés du travailleur ?[176] Dans une FAQ récente[177], l'administration fiscale recourt à des méthodes d'évaluation forfaitaire dont certaines sont similaires à celles examinées *supra*[178] en matière de TVA.

En priorité, l'administration se réfère aux mentions utiles figurant dans le contrat de travail ou la *car policy* de l'entreprise. A défaut de toute indication, elle se reporte au relevé des trajets professionnels éventuellement tenu par la société. En l'absence d'un tel registre, l'administration détermine la quotité d'usage privé sur douze mois comme suit[179] :

Utilisation personnelle en kilomètres sur une période de 12 mois = distance domicile-lieu de travail x 2 x 200 + 6.000.

Par la suite, il faut s'assurer soit que le total des frais de carburant exposés par l'utilisation n'excède pas une certaine limite, soit en cas de mise à disposition d'une carte carburant que la société a obtenu le rembourse d'une somme au moins égale à ladite limite. Celle-ci correspond au rapport entre le nombre de kilomètres professionnels et le nombre total de kilomètres multiplié par le total des frais annuels de carburant.

Ces règles s'appliquent également aux véhicules électriques et aux *fulls* hybrides, à l'exclusion des faux hybrides pour lesquels le montant de la DNA est déterminé abstraction faite du moteur électrique.

b) La motocyclette de société

L'usage d'une motocyclette de société pour les déplacements domicile-lieu de travail constitue un ATN imposable dans le chef du travailleur. A cet égard, le législateur fiscal n'ayant prévu aucun mode d'évaluation forfaitaire de l'ATN, la base imposable correspondra au coût réel de mise à disposition du véhicule pour l'employeur, tant pour l'acquisition de la motocyclette elle-même que de ses accessoires.[180]

De son coté, l'employeur a tout intérêt à favoriser l'utilisation d'une motocyclette au sein de son personnel de manière à pouvoir en déduire les frais en totalité, qu'il exerce en personne physique ou en société.[181] Pour le surplus, ce qui a été dit à propos de l'usage d'une motocyclette privée s'applique *mutatis mutandis*.[182]

---

[176] Pour un commentaire, J. VAN DYCK, « Voitures de sociétés : quand reprendre 40% plutôt que 17% en tant que DNA ? », *Fiscologue*, n°1524, 9 juin 2017, p.1 et aussi B. MARISCAL, « Voitures de société et DNA : publication d'une FAQ », *Act. fisc.*, n°2017/25.
[177] SPF Finances, « Cartes essence et autres frais de carburant », *FAQ*, 30 mai 2017.
[178] Voy. *supra*, pp.30-31 de la présente note.
[179] B. MARISCAL, *op. cit.* ; SPF Finances, « Cartes essence et autres frais de carburant », *FAQ*, 30 mai 2017.
[180] Article 36, §1er CIR. Voy. également Th. BERNARD, *op. cit.*, p.51.
[181] Circulaire n° CI.RH.241/559.092 (AFER n°43/2005) du 23 novembre 2005 précitée.
[182] Nous renvoyons à *supra*, p.25 de la présente étude.

c) La camionnette de société

Dans le chef du travailleur, la mise à disposition d'une « vraie » camionnette de société pour effectuer les déplacements domicile-lieu de travail n'est pas visée par les règles d'évaluation forfaitaire de l'ATN. Celui-ci sera donc, comme pour les motocyclettes, évalué sur une base réelle.[183] Cependant, le trajet entre le domicile et le premier lieu de livraison est qualifié par l'administration de déplacement professionnel et sort du champ de notre étude.[184]

Pour l'employeur, la déductibilité des frais afférent à une « vraie » camionnette n'est soumise à aucune limitation, qu'il exerce en personne physique ou en société.

B. La bicyclette de société

Outre les avantages dont il profite aussi lorsqu'il utilise une bicyclette personnelle[185], l'ATN résultant de la mise à disposition d'un vélo par l'employeur est entièrement exonéré.[186] Ce traitement fiscal favorable s'étend aux frais d'entreposage et d'entretien de la bicyclette et est également valable en cas d'usage de celle-ci pour les trajets domicile-lieu de travail.[187] De manière générale, cette interprétation est confirmée, tant par le SDA que par la doctrine, pour l'ensemble des déplacements privés et non seulement ceux entre domicile-lieu de travail.[188]

De plus, en vue de généraliser l'usage de ce moyen de transport peu polluant, ces avantages fiscaux sont cumulables. Cependant, les exonérations propres à l'usage d'un vélo visées à l'article 38, 14° CIR ne peuvent être cumulées avec celles de l'article 38, 9° CIR.[189]

En ce qui concerne l'employeur, celui-ci peut profiter d'une déduction majorée de 20% et ainsi déduire des frais supérieurs à ceux qu'il a réellement engagé pour l'entreposage, l'entretien et la réparation des bicyclettes qu'il fournit à son personnel.[190] En outre, les vélos doivent être amortis par annuités fixes dont le nombre ne peut être inférieur à trois.

Pour le surplus, rappelons que, depuis le 1er janvier 2018, ces dispositions s'appliquent également aux *speed pedelecs* qui sont mis à disposition par la société. En outre, lorsque ceux-ci font l'objet d'un usage mixte, ils ne sont pas visés par les méthodes forfaitaires de

---

[183] Article 36, §1er CIR. Chr. BUYSSE, « Emissions de CO_2 : le certificat de conformité ne compte pas », *op. cit.*
[184] Circulaire n° Ci.RH.241/569.802 (AFER 32/2005) du 23 août 2005.
[185] Entendez l'indemnité kilométrique pour l'usage d'un vélo à concurrence de 0,23 euro du kilomètre laquelle est exonérée. Ceux-ci ont été développés *supra*, p.26 de la présente étude, le lecteur y est renvoyé.
[186] Article 38, 14° b) CIR introduit la loi de relance économique du 27 mars 2009, *M.B.*, 7 avril 2009, p.25986.
[187] Circulaire n°Ci.RH.242/612.802 (AFER n°47/2011) du 19 octobre 2011.
[188] Décision anticipée n° 800.418 du 13 janvier 2009. Voy. not. J. VAN DYCK, « Bicyclette de société : exonération totale, même en cas d'usage privé ? », *Fiscologue*, n° 1269, 28 octobre 2011, p.1. Cette opinion n'est toutefois pas unanime, voy. J. VAN DYCK, « Bicyclette de société : l'usage purement privé imposable ? », *Fiscologue*, n°1154, 3 avril 2009, p.3.
[189] Article 38, §1er, alinéa 2 CIR.
[190] Article 64*ter*, alinéa 1er, 3°, a) et b) CIR.

détermination de la quotité d'utilisation privée.[191] En effet, celles-ci s'appliquent uniquement aux vélos équipés d'un moteur électrique d'une puissance supérieure à 7,2 kilowatts.[192]

C. Le transport collectif organisé (ci-après « TCO »)[193]

Au sens où nous l'avons entendu précédemment[194], le covoiturage peut, dans certaines circonstances, être assimilé à un TCO. Ce système de covoiturage organisé par l'employeur bénéficie d'un régime fiscal propre dont l'analyse est l'objet de la présente section.

La mise en place d'un tel mode de transport au sein de l'entreprise pouvant s'avérer relativement complexe, il nous faudra d'abord rappeler quelques principes généraux (a). Ensuite, nous allons être amené, dans les lignes qui suivent, à faire une distinction supplémentaire : en plus de distinguer la qualité de chauffeur de celle de passager, il nous faudra également différencier selon que le véhicule affecté au TCO est la voiture personnelle du travailleur-chauffeur (b) ou, au contraire, une voiture de société (b).

a) Principes généraux

Le transport collectif doit être organisé par l'employeur en ce sens qu'il doit fixer lui-même les conditions d'accès et les modalités d'utilisation de ce moyen de transport. Celles-ci doivent être reprises dans des conventions individuelles ou collectives de travail conclues avec le travailleur ou un groupe déterminé de travailleurs.[195]

Le TCO peut couvrir l'ensemble du trajet domicile-lieu de travail ou, au contraire, avoir pour objectif de déposer les travailleurs aux abords d'un nœud de transport en commun ou tout autre point de ralliement d'où ils pourront ensuite rejoindre l'entreprise.

Dans le chef des bénéficiaires de ce service, l'ATN résultant de la mise en place du TCO constitue un avantage social exonéré.[196] Ceux-ci ont également la possibilité de déduire des frais afférant à leurs déplacements domicile-lieu de travail, soit sur base réelle, à concurrence de 0,15 euro du kilomètre[197], soit de manière forfaitaire.

Dans ce dernier cas, l'indemnité reçue de l'employeur en paiement ou en remboursement de ces déplacements est exonérée à concurrence d'un prix de l'abonnement mensuel de train en première classe.[198] Le nombre d'abonnements à prendre en compte est

---

[191] Celles-ci ont été examinées en introduction de la présente section, aux p.30.
[192] X, « Bicyclette de société. Impôts sur les revenus. Déduction fiscale majorée. TVA. Détermination de la déduction de la TVA », *Fiscologue*, 1539, 1er novembre 2013, p.1.
[193] Pour une vision schématique de la matière, nous renvoyons aux annexes de la circulaire n° Ci.RH.241/620.842 (AFER n° 9/2013) du 25 février 2013 précitée.
[194] Voy. *supra*, pp.26-27 de la présente note.
[195] Circulaire n° Ci.RH.241/550.265 (AFER 20/2002) du 18 juillet 2002 précitée.
[196] Article 38, 11°, a) CIR.
[197] Le travailleur-chauffeur peut se prévaloir du forfait de l'article 66 CIR, tandis que celui visé à l'article 66*bis* avec application de la distance d'éloignement maximale de 100 kilomètres profitent au travailleur-passager.
[198] Article 38, 9° b) CIR.

obtenu en divisant le nombre de jours d'utilisation du TCO par vingt, quelque soit le régime de temps de travail ainsi que le nombre de jours de travail.[199]

En ce qui concerne l'employeur, les frais supportés en vue de la mise en place du TCO sont déductibles nonobstant l'article 53, 14° CIR.[200] Jusqu'au 1er janvier 2018, leur déductibilité était de 120%[201], éventuellement diminué de l'intervention personnelle du bénéficiaire.[202] Désormais, celle-ci est plafonnée à hauteur de 100%.[203]

Ces considérations étant posées, il convient d'en faire application à la situation propre à chaque hypothèse envisagée.

b) Avec la voiture personnelle du travailleur-chauffeur

(i) Dans le chef du travailleur-chauffeur

Si le travailleur-chauffeur déduit ses frais réels, il peut profiter du forfait de 0,15 euro du kilomètre visé à l'article 66 CIR et l'indemnité patronale est totalement imposable. Si, à l'inverse, ses frais professionnels sont fixés forfaitairement, il profite d'une exonération égale au prix de la carte de train en première classe pour cette distance. Pour les déplacements que le travailleur-chauffeur effectue seul, l'exemption est plafonnée à 390 euros.

S'il perçoit une indemnité de la part des autres passagers, celle-ci est en principe exonérée si elle est due par l'ensemble des passagers et si elle n'excède pas le montant de l'indemnité kilométrique octroyée par l'Etat pour les déplacements de service.[204]

En outre, les détours éventuels pour aller chercher d'autres passagers constituent des déplacements professionnels. Dès lors, l'indemnité patronale octroyée pour ceux-ci constitue un remboursement de frais propres à l'employeur, en principe exonéré d'impôt.[205] Ainsi, les frais du travailleur-chauffeur afférant à ce détour sont déductibles à concurrence de 75%.

---

[199] Circulaire n°Ci.RH.703.111 (AFER n°1/2016) du 15 janvier 2016. Pour un commentaire, voy. X., « Déplacements domicile-lieu du travail. Intervention de l'employeur. Exonération », *Fiscologue*, n°1463, 12 février 2016, p.15 et aussi X., « Transports publics organisés – Dorénavant référence à un abonnement de train mensuel de première classe », *Act. fisc.*, 2016/13, pp. 6-7.

[200] Com. I.R., 53/214.

[201] Article 64*ter*, 1° ancien CIR.

[202] Circulaire n°Ci.RH.253/580.473 AFER du 11/2008 du 11 avril 2008. Voy. O. D'AOUT, D. DARTE, N. HONHON, *op. cit.*, p.441.

[203] Projet de loi du 20 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *Doc. parl.*, n°54-2864/001, Chambre, session ordinaire, 2017 – 2018, art. 10, p.75.

[204] Circulaire n°Ci.RH.241/619.040 (AFER n° 25/2012) du 9 juillet 2012 telle que revue par la circulaire n°666 du 14 juin 2018 du SPF Stratégie et Appui, portant adaptant du montant de l'indemnité kilométrique à 0,3573 euro du kilomètre à partir du 1er juillet 2018 contre 0,3460 euro entre le 1er juillet 2017 et le 30 juin 2018.

[205] Cf. les conditions visées aux Com. I.R., 31/30 à 31/43.

(ii) Dans le chef du travailleur-passager

Dans le chef du travailleur-passager, l'ATN résultant de la mise à disposition du TCO est également exonéré, à défaut de rentrer dans le champ d'application de la loi fiscale.

Quant au régime de déductibilité des frais, celui-ci est identique à celui du travailleur-chauffeur, si ce n'est que le forfait pertinent dans le cadre de la déduction de frais réels est celui de l'article 66*bis* CIR. En outre, cette disposition n'étant applicable qu'à défaut de preuve, rien n'empêche le travailleur-passager de prouver le montant de la contribution dont il s'est réellement acquitté et de la déduire à concurrence de 75%.[206]

c) Avec la voiture de société du travailleur-chauffeur

Lorsque le travailleur-chauffeur covoiture à l'aide d'un véhicule mis à sa disposition par son employeur, les conditions fiscales auxquelles ce moyen de transport peut être considéré comme un TCO sont renforcées.[207] Outre être organisé par l'employeur, le transport doit également répondre à deux exigences supplémentaires.

D'une part, la proportion du covoiturage dans la distance totale parcourue, c'est-à-dire le trajet effectué par plusieurs personnes ensemble dans la même voiture, doit être prépondérante. Elle doit s'élever, pour le travailleur-chauffeur, à au moins 80%. Ce pourcentage est obtenu en comparant le trajet effectué par le travailleur-chauffeur avec la distance qu'il devrait parcourir s'il ne devait pas aller chercher d'autres passagers.[208] D'autre part, le véhicule de société ne peut pas être utilisé pour des déplacements purement privés autres que les trajets domicile-lieu de travail.

(i) Dans le chef du travailleur-chauffeur

Si toutes les conditions sont réunies, l'ATN résultant de la mise à disposition d'un véhicule de société pour effectuer le TCO constitue un avantage social exonéré. A défaut, l'ATN est imposable dans le chef du travailleur-chauffeur selon les règles ordinaires.[209]

Pour le surplus, sa situation est la même que lorsqu'il utilise sa voiture personnelle.

---

[206] J. VAN DICK, « Covoiturage : deux types de 'transport collectif organisé' », *Fiscologue*, n°1331, 8 mars 2013, p.4.

[207] Voy. J. Van Dyck, « Transport collectif organisé : des conditions plus strictes », *Fiscologue*, n°1292, 20 avril 2012, p.4 et aussi SPF Finances, « Avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition par l'employeur », 1er octobre 2012, FAQ, n° 24.

[208] Com. I.R., 38/15 et FAQ, *op. cit.*, n°38.

[209] FAQ, n°40. Celles-ci ont déjà été examinées *supra*, pp.28-35 dans le cadre du régime des voitures de société.

(ii) Dans le chef du travailleur-passager

Le statut du travailleur-passager est identique à celui qui est le sien lorsque le TCO est effectué avec la voiture personnelle du travailleur-chauffeur. Nous y renvoyons utilement.

D. La mise à disposition d'une carte carburant

La mise à disposition d'une carte carburant constitue un ATN imposable dans le chef du travailleur. Cette hypothèse n'étant pas visée par un quelconque mode de détermination forfaitaire, sa valeur sera évaluée sur base de l'utilisation privée de la carte, factures à l'appui.[210] L'employeur pourra ainsi déduire annuellement ce montant, sans considération pour les émissions de CO_2 du véhicule.

Si le travailleur bénéficie, en plus de la carte carburant d'une voiture de société, il n'y a pas lieu de calculer deux ATN distincts : l'ATN lié à l'usage privé de la carte carburant est compris dans l'ATN relatif à la voiture de société.[211] En outre, l'intervention éventuelle du bénéficiaire est déductible du montant imposable.[212]

4. Le travailleur recourt aux transports publics

La collectivisation des moyens de transport est une bonne manière de lutter contre l'augmentation du trafic autoroutier, responsable de la majorité des rejets de CO_2 et particules fines dans l'atmosphère. Dès lors, la transition vers une mobilité plus respectueuse de l'environnement nécessite que davantage de contribuables privilégient le transport de masse.

Cela, notre législateur fiscal l'a bien compris. Historiquement, encourager l'usage des transports en commun fait d'ailleurs partie de ses objectifs originels. Un rapide tour d'horizon de l'évolution de la législation fiscale en la matière permet de s'en convaincre.

Ainsi, dés 1962, l'obligation pour l'employeur d'intervenir dans les frais de déplacements de ses travailleurs utilisant les transports en communs est consacrée.[213] En outre, jusqu'en 1991, l'usager régulier pouvait porter en déduction de sa base imposable des frais de déplacement jusqu'à deux fois supérieurs à ceux admis lorsque le travailleur privilégie un autre moyen de transport.[214] En 1992, le législateur instaure un seuil minimal d'intervention obligatoire de l'employeur dans le prix de l'abonnement social.[215]

---

[210] Question parlementaire n° 213 de M. D. Van der Maelen du 27 février 2012, *Q.R.V.A.,* Chambre, 2011-2012, n° 53/059, p. 138.
[211] FAQ, *op. cit.*, n°11.
[212] Compte rendu analytique de la Commission des Finances du 22 octobre 2013 (CRABV 53/COM 837).
[213] Loi du 27 juillet 1962 établissant une intervention des employeurs dans la perte subie par la Société nationale des chemins de fer belges par l'émission d'abonnements pour ouvriers et employés, *M.B.,* 31 juillet 1962, p.6398
[214] Voy. Fr. JOACHIM, *op. cit.*, pp.34-35 et aussi L. BRACKE ET X. CLOQUET, *op. cit.*, pp.222-223.
[215] Celle-ci couvre 54% du prix avant plafond de 10.000 francs belges et est subordonnée à la production par le travailleur d'un titre de transport. Voy. la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, *op. cit.*

Il faut attendre une loi de 2001[216] pour que le législateur étende le bénéfice de l'exonération à d'autres moyens de transport et, au travers du cumul possible des avantages fiscaux, incite le contribuable à diversifier ses habitudes.

Celle-ci déboucha sur l'adoption de l'article 38, 9° CIR tel que nous l'avons examiné *supra*[217] et, là encore, la faveur faite par le législateur à l'usager des transports publics se fait sentir. Ainsi, l'indemnité patronale payée en paiement ou en remboursement d'un titre de transport public est entièrement exonérée lorsque le navetteur recourt au forfait de frais.[218]

Depuis 2009, la convention collective de travail n°19*octies*[219] (ci-après « CTT n°19*octies* ») reprend cette obligation d'intervention minimale, celle-ci s'appliquant sans préjudice de tout autre dispositif prévoyant une prise en charge supérieure. Rentrons maintenant dans le régime mis en place par cette convention.[220]

Au préalable, précisions que par « transport public » au sens de la présente section, nous visons le bus, le métro, le tram ou tout moyen de transport géré par des entreprises publiques, telles que la SNCB, la STIB, la TEC ou De Lijn, au service du public. Il n'est pas requis que le travailleur produise un abonnement aux transports publics, ni qu'il utilise régulièrement les transports en commun ou encore qu'il y recourt principalement ou entièrement.[221]

4.1. Le train

Lorsque le travailleur privilégie le train pour rejoindre son lieu de travail, l'obligation d'intervention de l'employeur dans le coût du transport n'existe qu'à condition que la distance parcourue soit d'au moins trois kilomètres. Celle-ci s'élève à environ 75% du prix de la carte train, de manière à rendre la part supportée par le travailleur dérisoire.

Il est aussi possible pour l'employeur, moyennant une faible dépense supplémentaire, de garantir la gratuité des transports ferroviaires à ses travailleurs via la conclusion d'un contrat de tiers payant avec la SNCB.[222] Ce contrat offre à l'employeur une plus grande flexibilité que le TCO car il lui permet de définir les modalités de son intervention quant au montant, à la validité et au paiement. De cette façon, si l'employeur prend en charge au moins 80% du coût du transport, les 20% restants seront à charge de l'Etat.[223]

Dans le chef de l'employeur, l'intégralité de son intervention est déductibles tandis que, du coté du travailleur, l'indemnité patronale est entièrement exonérée même si le prix de l'abonnement est supérieur à celui de la carte train.[224] Il est néanmoins requis que le

---

[216] Loi du 10 aout 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques, *op. cit.*
[217] Voy. *infra*, p.23 de la présente note.
[218] Article 38, 9° a) CIR.
[219] Convention collective de travail n°19*octies* conclue au sein du Conseil national du Travail du 20 février 2009 concernant l'intervention financière de l'employeur dans le prix des transports des travailleurs.
[220] Pour un commentaire plus détaillé de la convention, voy. W. VAN EECKHOUTTE, V. NEUPRIEZ, *Compendium social de droit du travail contenant des annotations fiscales*, t. 2, Waterloo, Kluwer, 2017-2018, pp.1543-1561.
[221] Com. I.R., 38/14.
[222] http://www.belgianrail.be/fr/entreprises/navetteurs/contrat-tiers-payant.aspx.
[223] U.C.M., « Frais de déplacement », *L'info sociale*, février 2018, p.6, disponible sur http://www.ucm.be.
[224] Gand, 19 mai 2014, *Act. Fisc.*,2014, n°29, p.1-3.

travailleur déduise des frais forfaitaires. S'il recourt au forfait de frais réels visé à l'article 66*bis* CIR, l'indemnité est en revanche intégralement imposable.

4.2. Le bus, le métro, le tram et les autres transports en commun[225]

Pour les transports en commun autres que le train, l'intervention de l'employeur dans le coût du transport n'est obligatoire que si la distance parcourue est supérieure à cinq kilomètres. Pour le surplus, le mode de calcul de celle-ci diffère selon que le prix du transport est ou non fonction de la distance parcourue.

Dans l'affirmative, la référence est faite au barème utilisé pour les transports ferroviaires[226], sans pouvoir dépasser un maximum de 75% du coût du transport. Si, au contraire, le prix est fixe quelque soit la distance parcourue, l'intervention patronale s'élève à 71,8% plafonnée au prix de la carte train pour une distance de sept kilomètres.

Le traitement fiscal est identique à celui des transports ferroviaires.

4.3. Les transports publics combinés[227]

Lorsque le travailleur combine plusieurs types de transport public pour rejoindre son lieu de travail, il faut en principe, calculé le coût de chacun d'eux pour déterminer le montant de l'intervention patronale, du moins lorsque plusieurs titres de transport sont délivrés.

Si un seul titre de transport est délivré pour l'ensemble du trajet, l'intervention patronale est égale au prix de la carte train pour cette distance, éventuellement majoré de 32 à 314 euros en fonction de l'âge du travailleur et de la durée de l'abonnement.

Le traitement fiscal est identique à celui des transports ferroviaires.

5. Le budget mobilité

La mobilité étant devenue un problème économique et social[228], la nécessité d'inciter les contribuables à se tourner vers des alternatives plus durables se fait de plus en plus grande face aux défis posés par les changements climatiques.

C'est dans le cadre d'une réflexion centrée sur une mobilité multimodale qu'est née l'allocation mobilité avec, comme principal objectif, de concurrencer la voiture de société.[229]

---

[225] Article 4 de la CCT n°19*octies* et Th. BERNARD, *op. cit.*, pp.46-47.
[226] Ce barème est mis à jour au 1er février de chaque année sur le site de la SNCB, https://www.belgiantrain.be.
[227] Article 5 de la CCT n°19*octies* et UCM, *op. cit.*, pp.7 et 15.
[228] Proposition de loi relative au budget mobilité, *Doc. Parl.*, Chambre, 2013-2014, 22 septembre 2014, n 54-0285/001, pp. 3-4
[229] *Ibidem*, p.5.

En effet, si celle-ci demeure le moyen de transport le plus usité sur nos routes, juste derrière la voiture personnelle, c'est principalement en raison d'un statut fiscal et social avantageux.

Dans l'espoir d'effacer sa rivale, l'allocation doit donc allier attractivité pour le travailleur – qui doit pouvoir l'affecter à une multiplicité d'usages, y compris de nature privée, à moindre coût fiscal et social – et neutralité budgétaire dans le chef de l'employeur. Le budget mobilité étant entré en vigueur depuis le 1er janvier 2018, voyons comment le législateur entend parvenir à cet ambitieux objectif.

5.1. Notion et modalités d'octroi

L'idée centrale du budget mobilité, aussi appelé allocation mobilité ou plan cafétéria, est de définir une enveloppe salariale destinée à couvrir les frais de mobilité du travailleur. Celle-ci intègre différents modes de déplacement permettant de compléter, voire de remplacer, la voiture de société.[230] L'allocation mobilité rime donc avec flexibilité.

De cette manière, l'employeur peut intervenir dans le coût lié à l'usage de plusieurs moyens de transport plutôt que d'investir dans un seul. De son coté, le travailleur est encouragé à une gestion rationnelle de sa mobilité puisqu'il peut opter pour le moyen de transport le plus adéquat en fonction de ses besoins.

La décision d'octroyer ou non l'allocation mobilité revient à l'employeur, lequel dispose d'un pouvoir souverain à cet égard. Elle n'est toutefois accessible qu'aux travailleurs qui jouissent d'une voiture de société depuis plusieurs mois.[231]

Concrètement, l'octroi de l'allocation mobilité se manifeste par l'échange de la voiture de société contre une enveloppe contenant une certaine somme d'argent. Celle-ci est égale à 20% des six septièmes de la valeur catalogue du véhicule restitué, ce pourcentage pouvant être porté à 24% lorsque l'employeur prend en charge tout ou partie des frais de carburant.

Pour le surplus, l'attribution du budget mobilité entraine, pour le travail, la perte des avantages fiscaux liés à l'utilisation du TCO ou d'une bicyclette d'entreprise. Il peut, en revanche, continuer à bénéficier de l'exonération de l'intervention patronale couvrant les déplacements domicile-lieu de travail effectués à l'aide d'un autre moyen de transport.

5.2. Traitement fiscal et social

D'un point de vue fiscal, l'indemnité mobilité étant conçue comme un élément du package salarial, elle constitue une rémunération imposable.[232] La taxation est cependant limitée à 4% des six septièmes de la valeur catalogue du véhicule restitué, que l'employeur ait

[230] Institut bruxellois pour la gestion de l'environnement, « La Budget mobilité, la clef pour permettre la multimodalité des travailleurs », *Guide pratique Plan de mobilité des entreprises*, disponible sur http://document.environnement.brussels/opac_css/elecfile/IF_MOB13_budgetmobiliteFR.PDF.
[231] Sur les modalités concrètes de cette prise de décision, voy. not. J. VAN DYCK, « Allocations mobilité : un clone de plus en plus complexe des voitures de sociétés », *Fiscologue*, n°1560, 30 mars 2018, p.1.
[232] Les dispositions fiscales relatives au budget mobilité sont intégrées à l'article 33*ter* CIR.

ou non pris en charge tout ou partie des frais de carburant.[233] La durée de jouissance de l'allocation est également sans incidence sur le calcul de l'ATN. Son montant peut être diminué de l'intervention personnelle du bénéficiaire mais ne peut être inférieur à 820 euros.

Dans le chef de l'employeur, les frais liés à la mise en place de l'allocation mobilité sont déductibles à concurrence d'une certaine limite en fonction du pourcentage de déductibilité qui était applicable au véhicule de société restitué.[234] Sous l'angle du droit social, aucune cotisation sociale n'est due sur le montant de l'indemnité, mais l'employeur reste redevable de la cotisation de solidarité en fonction des rejets de CO_2 du véhicule restitué.[235]

5.3. Contenu du budget mobilité

Le contenu de l'allocation mobilité peut emprunter des formes diverses et variées de manière à répondre, le plus largement possible, aux besoins de mobilité du travailleur.

Ainsi, l'indemnité mobilité peut comprendre : un nombre d'abonnements ou de titres de transports en commun – ceux-ci pouvant, dans le cadre du projet *Railease*, être combinés avec une voiture de société[236] – un vélo pliable, un vélo électrique, un abonnement aux vélos partagés de la SNCB et de la STIB, une prime « vélo », une prime « piéton », une indemnité de télétravail, un abonnement annuel au parking payant de l'entreprise ou d'une gare, un nombre limité de tickets de parking public, des tickets de taxi, un abonnement à la navette d'entreprise, etc. tant de variantes devant guider les travailleurs vers une mobilité à la carte.

Pour faciliter la composition du budget mobilité, il est important de permettre aux travailleurs de connaître les coûts de chaque alternative et, de prévoir un renouvellement annuel pour pouvoir l'adapter à l'évolution des circonstances. Le travailleur peut également opter pour le versement de tout ou partie de l'allocation mobilité en espèces.[237] De même, la partie non utilisée de l'allocation mobilité mensuelle peut être convertie en espèces. Ce solde constitue alors une rémunération imposable.

---

[233] Remarquons qu'il en est de même pour l'ATN-voiture de société dont la valeur ne varie pas en fonction de la prise en charge par l'employeur des frais de carburant, voy. *supra*, pp.28-35 de la présente étude.
[234] J. VAN DYCK, *op. cit.* Il existe également des règles de déductibilité propres à certains secteurs d'activités, voy. circulaire n°Ci.RH.421/630.175 (AFER n°26/2016) du 19 septembre 2016 telle qu'amendée par l'Addendum du 20 octobre 2016 à la circulaire n°Ci.RH.421/630.175 (AFER n°28/2016) du 19 septembre 2016.
[235] Celle-ci est par ailleurs déductibles (article 53, 3° f CIR).
[236] Sur ce point, voy. not. X, « 5 alternatives à la voitures de société », disponible sur http://www.jobat.be
[237] D. WIJNS, « Le budget mobilité sous ses diverses formes », *Indic. soc.*, 2016/20, pp.2-6.

III. L'ECO-MOBILITE, UNE PREOCCUPATION QUI DEPASSE NOS FRONTIERES ?

La gestion durable des déplacements domicile-lieu de travail est loin d'être une problématique belgo-belge. Bien au contraire, cette conscience écologique de la mobilité anime également d'autres systèmes fiscaux européens.

Ces mesures fiscales incitatives s'intègrent, la plupart du temps, dans un dispositif plus global où elles côtoient des instruments juridiques d'une nature autre que fiscale. Si les moyens employés divergent selon les pays, leur but, que ce soit en Belgique ou à l'étranger, est identique : favoriser des déplacements plus éco-responsables.

Si les lignes nous manquent pour rentrer dans le détail de ces législations fiscales étrangères, nous nous bornerons ici à en dresser les grands traits. Après passage par la France, l'Allemagne et les Pays-Bas, nous nous dirigerons vers la Norvège qui semble être l'exemple à suivre en matière de mobilité automobile durable.

1. En France

En droit français également, les frais que les salariés exposent pour se rendre sur leur lieu de travail peuvent être portés en déduction de leur base imposable.[238] Voici un aperçu du régime juridique qui leur est applicable.

En deçà de quarante kilomètres, les frais de déplacements domicile-lieu de travail sont considérés, à concurrence d'un aller-retour par jour, comme inhérents à la fonction et peuvent être déduits en totalité à condition d'être dument justifiés. Au-delà de cette distance, si le contribuable souhaite pouvoir déduire l'entièreté de ses frais, il doit faire état de circonstances particulières justifiant une distance d'éloignement supérieure à quarante kilomètres. Si cette preuve n'est pas rapportée, la déduction est limitée aux frais des quarante premiers kilomètres.

Parmi ces circonstances, peuvent être citées la difficulté de trouver un emploi à proximité du domicile, la précarité de l'emploi, etc.[239] Il doit, en tout cas, s'agir de motifs étrangers à la pure convenance personnelle. Dans le contexte qui nous occupe, il convient de se demander si la volonté de privilégier des moyens de transport plus respectueux de l'environnement peut constituer une justification admissible.

Cette question semble cependant appelé une réponse négative au vu de la position de l'administration française qui considère que le travailleur doit faire le choix le plus approprié pour rejoindre son lieu de travail, compte tenu du coût et de la qualité des modes de locomotion qui desservent son domicile.[240] A cet égard, le Conseil d'Etat français a déjà jugé

[238] Le régime français des frais de déplacement domicile-lieu de travail figure à l'article 83, 3°, al.6 du Code général des impôts (ci-après « CGI »).
[239] Voy. Direction générale des finances publiques (DGFP), Base d'imposition des traitements, salaires et revenus assimilés – Charges déductibles des revenus bruts – Dépenses professionnelles des salariés – Déduction de frais réels – Frais de déplacement et de repas, *Bulletin officiel*, 24 février 2017, pp.3-4. Il y est précisé que la liste des circonstances énumérées n'est pas exhaustive.
[240] *Ibidem*, p.8.

que le recours à la voiture personnelle était justifié dès lors que l'utilisation des transports en commun entrainerait un accroissement important des coûts et de la durée du trajet.

En ce qui concerne les frais de carburant, le Code général des impôts prévoit un barème forfaitaire de déduction au kilomètre en fonction de la puissance fiscale du véhicule et du type de carburant utilisé.[241] Le caractère polluant du véhicule influence donc le calcul.

Pour le surplus, la fiscalité française tend également à encourager l'usage de moyens de transport peu polluants.[242] Ainsi, le travailleur usager des transports publics bénéficie d'une exonération de l'avantage résultant de la prise en charge par son employeur de ses coûts de transport exonérés. Par ailleurs, l'employeur a l'obligation de couvrir, à tout le moins, la moitié du prix de l'abonnement.

En outre, les travailleurs cyclistes ne sont pas non plus en reste. En effet, ceux-ci peuvent profiter de la prise en charge de leurs frais de déplacement plafonnée à 0,25 euro du kilomètre avec un maximum de 200 euros par an. Nous regrettons toutefois le caractère facultatif de cette mesure qui est laissée à la discrétion des employeurs, à défaut d'être prévue dans une convention d'entreprise. De même, les frais de rechargement de véhicules électriques peuvent être déduits à concurrence d'un maximum de 200 euros par an.[243]

2. En Allemagne

En Allemagne, le droit à la préservation d'un environnement sain est inscrit dans la Constitution.[244] Pour encadrer la mobilité domicile-lieu de travail, le droit allemand semble davantage influer sur les critères structurels liés à l'organisation des villes et des entreprises.

En effet, les mesures tendant à favoriser une mobilité douce se traduisent par d'importants aménagements destinés à favoriser la pratique cycliste sur le réseau routier. Celles-ci s'accompagnent de la création de « villes de courte distance » où l'usage des moyens les plus polluants est banni.[245]

Les problèmes liés à la mobilité automobile sont également pris à bras le corps par les autorités. Compagnes d'information des automobilistes leur permettant d'éviter les tronçons les plus encombrés et démultiplication de l'offre de transports publics œuvrent ensemble à la décongestion urbaine.

Au sein de ce dispositif, une part contributive est laissée à la fiscalité dans le défi d'une mobilité durable. Ainsi, les frais de déplacement domicile-lieu de travail ne sont déductibles qu'à concurrence de 0,30 euro du kilomètre et par jour de travail. Cependant, lorsque le travailleur n'utilise ni sa voiture personnelle, ni une voiture de société, la déduction est plafonnée à 4.500 euros par an. Seuls les frais liés à un accident causé sur le trajet

---

[241] Direction générale des finances publiques (DGFP), barèmes d'évaluation forfaitaire du prix de revient kilométrique applicables aux automobiles et aux deux-roues motorisés, *Bulletin officiel*, 24 janvier 2018.
[242] L'essentiel de ces dispositions sont reprises à l'article 81, 19°*ter* CGI.
[243] Voy. Certu, « Comment encourager l'usage du vélo ? Les mesures d'incitation économique dans les différents pays européens », *Mobilité et transport. Comparaisons internationales*, n°25, septembre 2012.
[244] Article 20a de la Loi Fondamentale du 23 mai 1949, amendée par la loi du 26 juillet 2002.
[245] Pour un aperçu complet, voy. A. HECKER, « Urbanisme, société et mobilité durable en Allemagne », *Revue Géographique de l'Est*, vol. 47, 2007, mis en ligne le 22 décembre 2009, consulté le 30 septembre 2016.

domicile-lieu de travail peuvent être portés en déduction en sus du forfait. En outre, l'indemnité patronale octroyée en paiement ou en remboursement des frais de déplacement constitue un avantage de toute nature imposable sans possibilité d'exonération.[246]

3. Aux Pays-Bas

S'il existe un domaine dans lequel les efforts des Pays-Bas en matière de mobilité durable méritent d'être soulignés, c'est en ce qui concerne l'usage du vélo. Le pays affiche d'ailleurs un taux de travailleurs cyclistes bien supérieur à celui de ses voisins européens, le vélo représentant une part modale d'environ 25% de l'ensemble des moyens de transport.[247]

Ce chiffre est le résultat d'une politique alliant aides aux financement des infrastructures – ayant notamment permis la création d'autoroutes réservées aux cyclistes et d'emplacements de parking à proximité des entreprises – politique de stationnement et incitants fiscaux en vue d'en maximiser l'usage.

Ainsi, aux Pays-Bas, le travailleur désireux de faire l'acquisition d'une bicyclette peut faire supporter une partie du coût d'acquisition de celle-ci par son employeur. Tout comme en Belgique, les frais d'entretien d'un vélo bénéficient d'un taux de TVA réduit à 6%.

De même, l'indemnité octroyée par un employeur hollandais au travailleur qui effectue au minimum 80% de ses déplacements domicile-lieu de travail à vélo est exonérée d'impôt à concurrence de 0,19 euro du kilomètre. Celui-ci peut également profiter de gratifications salariales. En outre, la législation prévoit aussi une exonération de l'avantage résultant de la mise à disposition d'un vélo d'entreprise plafonnée à un montant de 790 euros.

Certaines études attribuent aussi cette performance à une plus grande tradition de la bicyclette aux Pays-Bas à l'usage de laquelle les hollandais sont formés dés leur plus jeune âge.[248] Ainsi, pour bon nombre de travailleurs hollandais, le vélo est un réflexe tout aussi naturel que la voiture pour rejoindre le lieu de travail.

4. La Norvège

Dés la fin des années quatre-vingts, le gouvernement norvégien a fait de la lutte contre la pollution sonore et atmosphérique sa priorité. Ne lésinant pas sur les moyens, la promotion des véhicules électriques constitue un pan important de cette politique environnementale. A

[246] L. KLEIN, « Les déplacements domicile-lieu de travail en Allemagne », *Frais déductibles*, 25 aout 2016, disponible sur http://www.laure-klein.de/frais-deplacement-domicile-travail-allemagne/.
[247] Ce chiffre est extrait de l'étude menée par Certu, « Comment encourager l'usage du vélo ? Les mesures d'incitation économique dans les différents pays européens », *op. cit.*, p.2.
[248] Voy. Fr. HERBAN, *Vélo et politique globale de développement durable*, rapport de centres lillois de recherches sociologiques et économiques dans le cadre du programme national de recherche et d'innovation en matière de transport terrestre, convention n°9/243, janvier 2012.

tel point qu'aujourd'hui, le pays concentre le plus haut taux de véhicules électriques proportionnellement à sa population.[249] Prés d'une voiture sur cinq est électrique, celles-ci représentant plus de la moitié des nouvelles immatriculations.

Si la « championne d'Europe » des véhicules propres peut se targuer de tels résultats, c'est grâce à d'importants aides à l'achat de véhicules électriques, les autorités norvégiennes étant bien conscientes de l'effet prohibitif que le coût d'un tel investissement peut avoir sur les contribuables prêts à franchir le pas.

De plus, le droit fiscal norvégien multiplie les avantages en vue de convertir aux véhicules électriques le plus grand nombre : exonération de la TVA de 25% du prix du véhicule, exonération de la vignette, tant d'avantages permettant aux véhicules électriques d'égaler le coût des équivalents essence ou diesel.[250] Pour financer le dispositif, l'Etat surtaxe les véhicules les plus polluants.

L'accès à certaines grandes villes est également facilité pour les usagers grâce à l'exonération de certains péages, la possibilité d'emprunter les voies normalement réservées aux bus, etc. Tout a été pensé pour faciliter le confort des utilisateurs, jusqu'aux bornes de rechargement dont l'usage est gratuit. Les stations services sont également équipées de bornes de rechargement rapides, payantes cette fois, permettant une recharge accélérée.[251]

Néanmoins, le coût de ces mesures représentant une part importante du budget de l'Etat, le gouvernement mise sur le progrès technique pour permettre aux véhicules électriques d'égaler voire de concurrencer le prix de leurs homologues essence ou diesel.

En attendant, le pays portant premier producteur de pétrole s'est fixé un objectif ambitieux, consolidant ainsi son avance sur les autres pays européens : interdire les véhicules à essence à l'horizon 2025.

[249] Ces chiffres sont extraits de I. CHONG, « Oslo, capitale des voitures électriques », *The Good Life*, 29 septembre 2017, disponible sur https://thegoodlife.thegoodhub.com/2017/09/29/oslo-capitale-mondiale-des-voitures-electriques/

[250] B. MATTHIEU, « "Il y a des voitures électriques partout" : Oslo, championne d'Europe des véhicules électriques », *France Info*, 27 décembre 2017, disponible sur https://www.francetvinfo.fr/monde/norvege/oslo/il-y-a-des-voitures-electriques-partout-oslo-championne-d-europe-du-vehicule-propre_2476972.html

[251] I. CHONG, *op. cit.*

CONCLUSION

Dans une société de plus en plus mobile, réguler la demande de transport est un enjeu de taille, particulièrement à propos des déplacements domicile-lieu de travail qui en représentent une portion non négligeable. En effet, les difficultés de mobilité que rencontrent les milliers de travailleurs belges pour rejoindre leur lieu de travail nuisent aux entreprises et à notre écosystème. L'équilibre à trouver est donc celui d'une mobilité durable tant pour notre environnement que pour notre économie.

La fiscalité entend bien prêter son concours à ce qui est l'un des plus grands défis de l'époque contemporaine. Consciente des vertus dissuasives et incitatives de l'impôt, elle tente d'aiguiller les travailleurs vers les modes de transports les moins polluants en vue de les pousser progressivement à délaisser la traditionnelle voiture.

Si, dans les premiers temps, la faveur du législateur fiscal s'est tournée vers les transports en commun, ce dernier a œuvré ces dernière années à faire de flexibilité et diversification les maîtres-mots d'une mobilité intelligente et respectueuse de l'environnement. L'instauration récente du budget mobilité en est une belle illustration. Dans le même ordre d'idées, le cumul des différents avantages fiscaux est également autorisé, dans le respect de certaines limites.

Ce faisant, la fiscalité aspire à répondre aux exigences de disponibilité et de flexibilité, chères au marché du travail, et qui peuvent influencer les travailleurs dans leur choix modal. Sa tâche est d'autant plus complexe, qu'une mobilité plus intelligente pour le travailleur ne doit pas être synonyme pour l'employeur d'accroissement significatif des coûts salariaux.

Cependant, la volonté du législateur fiscal, aussi louable soit-elle, est parfois freinée par des contraintes de nature budgétaire. L'absence d'indexation du forfait de 0,15 euro du kilomètre et la suppression de la déductibilité majorée des frais de TCO en sont un exemple.

A notre sens, même si elles convergent vers un même objectif, ces mesures fiscales ne peuvent, à elles seules, provoquer un changement durable dans les pratiques modales ; tout au plus, peuvent-elles l'amorcer ou le soutenir. Pour être véritablement efficaces, elles doivent à notre sens être intégrées dans un politique plus globale relative aux moyens de transport.

En effet, comme le démontre notre bref tour d'horizon des législations voisines, l'arsenal fiscal vert sera d'autant plus impactant s'il est accompagné de mesures visant à favoriser l'accès des entreprises aux travailleurs qui privilégient une mobilité douce. Ainsi, la mise en place de pistes cyclables aux abords des entreprises ainsi que la création d'emplacements de parking réservés aux cyclistes sont autant de pistes qui méritent réflexion.

Quelque soit la voie que décide d'emprunter le législateur, celle-ci nécessitera qu'il affecte des moyens financiers importants à la réalisation de cet objectif. L'époque de récession budgétaire dans laquelle nous vivons, nous contraint-elle à renoncer à tout espoir de faire un jour rimer écologie, économie et gain de temps ?

BIBLIOGRAPHIE

i. LEGISLATIONS ET TRAVAUX PREPARATOIRES

a) Législations

Loi du 27 juillet 1962 établissant une intervention des employeurs dans la perte subie par la Société nationale des chemins de fer belges par l'émission d'abonnements pour ouvriers et employés, *M.B.*, 31 juillet 1962, p.6398.

Loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés, art. 38, §3*quater*, *M.B.*, 2 juillet 1981, p. 8575 telle que modifiée par la loi-programme du 27 décembre 2004, art. 2, *M.B.*, 31 décembre 2004, p.87006.

Loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur le revenus et modification des taxes assimilées au timbre, *M.B.*, 16 décembre 1988, p.17312.

Loi du 10 avril 1992 portant le Code des impôts sur le revenu, *M.B.*, 30 juillet 1992, p.17120 tel que modifié par la loi du 31 juillet 2017, *M.B.*, 11 aout 2017 applicable à l'exercice d'imposition 2018 couvrant les revenus 2017.

Loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, *M.B.*, 31 décembre 1992, p.27830.

Arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur le revenu du 27 aout 1993, *M.B.*, 13 septembre 1993, p.20096, dans sa version applicable à l'exercice d'imposition 2018 couvrant les revenus 2017.

Loi du 6 juillet 1994 portant des dispositions fiscales, *M.B.*, 16 juillet 1994, p.18705.

Loi du 8 aout 1997 modifiant l'article 38 du Code des impôts sur le revenu en vue d'encourager l'usage d'une bicyclette sur le chemin du travail, *MB.*, 5 novembre 1997, p.29361

Loi du 10 aout 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques, *M.B.*, 20 septembre 2001, p.31516.

Loi-programme du 8 avril 2003 relative à la collecte de données concernant les déplacements des travailleurs entre leur domicile et leur lieu de travail, *M.B.*, 5 juin 2003, art. 161 à 170, p. 68649.

Décret du 17 janvier 2008 portant création d'un éco-bonus sur les émissions de CO_2 par les véhicules automobiles des personnes physiques, *M.B.*, 19 février 2008, p.10344.

Convention collective de travail n°19*octies* conclue au sein du Conseil national du Travail du 20 février 2009 concernant l'intervention financière de l'employeur dans le prix des transports des travailleurs.

Loi de relance économique du 27 mars 2009, *M.B.*, 7 avril 2009, p.25986.

Ordonnance du 14 mai 2009 de la Région de Bruxelles-Capitale relative aux plans de déplacements, *M.B.*, 27 mai 2009, p. 38901.

Arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 7 avril 2011 relatif aux plans de déplacements d'entreprise, *M.B.*, 9 mai 2011, p. 26971.

Loi-programme du 29 mars 2012, *M.B.*, 6 avril 2012, p.22143.

Décret-programme wallon du 12 décembre 2014 portant des mesures diverses liées au budget en matière de calamité naturelle, de sécurité routière, de travaux publics, d'énergie, de logement, d'environnement, d'aménagement du territoire, de bien-être animal, d'agriculture et de fiscalité, *M.B.*, 29 décembre 2014, p.106358.

Arrêté du Gouvernement flamand du 8 janvier 2016 modifiant l'Arrêté relatif à l'Energie du 19 novembre 2010, en ce qui concerne l'introduction d'une prime pour véhicules zéro émission, *M.B.*, 14 janvier 2016, p.1201.

Loi-programme du 25 décembre 2016, *M.B.*, 29 décembre 2016, p.90879.

Direction générale des finances publiques (DGFP), Base d'imposition des traitements, salaires et revenus assimilés – Charges déductibles des revenus bruts – Dépenses professionnelles des salariés – Déduction de frais réels – Frais de déplacement et de repas, *Bulletin officiel*, 24 février 2017.

Arrêté royal du 13 décembre 2017 modifiant, en ce qui concerne les avantages de toute nature, l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur le revenu résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition, *M.B.*, 12 juin 2018, p.48628.

Direction générale des finances publiques (DGFP), barèmes d'évaluation forfaitaire du prix de revient kilométrique applicables aux automobiles et aux deux-roues motorisés, *Bulletin officiel*, 24 janvier 2018.

b) Travaux parlementaires

Projet de loi réformant l'impôt des personnes physiques, *Doc. parl.*, Chambre, 200-2001, n°50-1270/001.

Compte rendu analytique de la Commission des Finances du 22 octobre 2013 (53/COM-837).

Proposition de loi relative au budget mobilité, *Doc. Parl.*, Chambre, 2013-2014, 22 septembre 2014, n 54- 0285/001.

Projet de loi du 5 octobre 2017 portant des dispositions fiscales diverses I, *Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, n° 54-2639/006.

Projet de loi du 20 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *Doc. parl.*, Chambre, session ordinaire, 2017 – 2018, n°54-2864/001, spéc. art. 5-7, 10-11, 21-22, 41 et

64 relatifs aux frais de voiture.

c) Questions parlementaires

Question parlementaire de M. Van Houtte du 30 juin 1986, *Bull. Q.R.*, Sénat, n°671, p.171.

Question parlementaire n°83 de M. De Roo du 7 janvier 1992, *Bull. Q.R.*, n°719.

Question parlementaire n°515 du M. Tavernier du 12 février 1993.

Question parlementaire n°730 de M. Van Grembergen du 29 septembre 1993.

Question parlementaire du 4 février 1994 de M. De Clippele, *Bull. Q.R.*, p.739.

Question parlementaire n°1006 de M. Detemmerie du 5 avril 1994.

Question parlementaire n° 128 de M. Van Der Maelen du 17 décembre 2009, *Bull. Q.R.*, Ch. Repr., sess. ord. 2009-2010, n° 52-92, p. 70.

Question parlementaire n° 213 de Mr D. Van der Maelen du 27 février 2012, *Q.R.V.A.*, Chambre, 2011-2012, n° 53/059, p. 138.

Question parlementaire n°144 de Mme Wouters du 7 mars 2013, *Bull. Q. R.*, Chambre, 2012-2013, n° 53-129, p. 127.

Question parlementaire n°537 de Mme Veerle Wouters du 10 mars 2013, *Bull. Q.R.*, Chambre, 2012-2013, n° 53-130, p. 530.

Question parlementaire n°807 de M. Van Den Bergh du 16 février 2016, *Bull. Q.R.*, Chambre, n°54-072, pp.178-180.

Question parlementaire n°1524 de M. Dalannois du 23 février 2017, *Bull. Q.R.*, Chambre, n°54-108, pp.207-208.

ii. JURISPRUDENCE

Liège 22 décembre 1993, *F.J.F.*, 1993, nº94/111.

C.A., arrêt du 13 janvier 1994, *F.J.F.*, n°94/49.

Mons, 17 décembre 1999, *Fiscologue*, n°737, 21 janvier 2000, p.9.

Gand, 20 décembre 2000, *Fiscologue*, n°787, 16 février 2001, p.10.

Trib. Namur, 21 mai 2002, *Fiscologue*, n°848, 31 mai 2002, p.1, obs. X., « Frais de déplacement domicile-lieu de travail : quelle preuve ? ».

Cass., 21 novembre 2002, *Fiscologue*, n°872, 20 décembre 2002, p.8.

Cass., 12 juin 2003, n° F.01.0085.F/1, disponible sur http://www.juridat.be

Trib. Namur, 30 juin 2004, obs. X, « Le domicile au sens de la Cour de cassation : trop large ? », *Fiscologue*, n°955, 29 novembre 2004, p.6.

Gand, 25 novembre 2006, *Fiscologue*, n°1038, 8 septembre 2006, obs. S. VAN CROMBURGGE.

Bruxelles, 22 juin 2007, *J.D.F.*, 2008, pp.301-315, obs. J. BUBLOT.

Trib. Namur, 16 février 2011, *Fiscologue*, n°1247, 22 avril 2011, p. 1, obs. J. VAN DYCK.

C. Const., arrêt du 12 mai 2011, n°72/2011.

Bruxelles, 4 avril 2012, *Act. Fisc.*, nº39, 31 octobre 2012, p.1-2, obs. P. BELLEN.

Trib. Mons, 19 septembre 2012, *Fiscologue*, n°1312, 12 octobre 2012, p.12, obs. Chr. BUYSSE.

C. Const., arrêt du 13 juin 2013, n°130/2013, obs. B. MARISCAL, *Act. fisc.*, n°27, 14 aout 2013

Trib. Anvers, 10 septembre 2013, *Fiscologue*, n°1363, 29 septembre 2013, p.10, obs. Chr. BUYSSE.

Gand, 19 mai 2014, *Act. Fisc.*, 2014, n°29, p.1-3.

Gand, 8 juin 2016, *Fiscologue*, n°1564, p.10, 28 avril 2018, obs. Chr. BUYSSE.

Gand, 7 février 2017, *Fiscologue*, n°1515, 31 mars 2010, p.10, obs. S. VAN CROMBURGGE

iii. DOCTRINE

a) Monographies

BERNARD Th., « De savoir comment le traitement fiscal et social des modes de déplacement exerce une influence sur le bien-être des travailleurs », *Faculté de droit et de criminologie de l'Université catholique de Louvain*, 2016.

CARUANA N. (préface de LAMBERT Th.), *La fiscalité environnementale : entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, approche conceptuelle de la fiscalité environnementale*, Paris, L'Harmattan, 2015, 507 p.

D'AOUT O., DARTE D., HONHON N., *L'impôt des personnes physiques*, Louvain-La-Neuve, Anthémis, 2017, spéc. pp. 428-443 et p.455.

JOACHIM Fr., « La fiscalité des moyens de déplacement "domicile-lieu de travail" : des contraintes budgétaires vers une fiscalité "verte" », *HEC-Ulg. Ecole de gestion*, 2008-2009.

MAGERMAN K., VERBOOMEN K., *Le travailleur est le pilote,* Anvers, ed. SD Worx, 2014.

PAUWELS Ch., ANDIRES P., *Diagnostic des déplacements domicile – lieu de travail du SPF mobilité et transport,* ed. Laurent Ledoux, janvier 2016 disponible sur

https://mobilit.belgium.be/fr/mobilite/mobilite_en_chiffres/domicile_travail.

VAN EECKHOUTTE W., NEUPRIEZ V., *Compendium social de droit du travail contenant des annotations fiscales*, t. 2, Waterloo, Kluwer, 2017-2018, 2900 p., spéc. pp.1543-1561.

SEPULCRE V., *La fiscalité environnementale en Belgique*, Bruxelles, Larcier, 2009, 432 p.

WELLEMENS N., *Rémunérations alternatives. Comment doper (le salaire de) nos travailleurs ?*, Louvain-La-Neuve, Limal, Anthémis, 2015, 748 p.

b) Articles issus de revues

BELLEN P.**,** « Déplacements domicile-lieu de travail : pourquoi faire simple quand on peut faire compliqué ? », *Act. fisc.*, n°24, 2004.

BRACKE L. et CLOQUET X, « Chemin du travail – implications fiscales », *R.G.F.*, 1996, pp.222-232.

BUYSSE Chr., « Emissions de CO_2 : le certificat de conformité ne compte pas », *Fiscologue*, 1199, 2 avril 2010, p.11.

BUYSSE Chr., « Voitures de société : de quels revenus faut-il déduire l'intervention personnelle ? », *Fiscologue*, n°1359, 1er novembre 2013, p.1.

BUYSSE Chr., « Lieu fixe de travail, même en cas de présence de moins de 40 jours », *Fiscologue*, n° 1494, 28 octobre 2016, p.3.

CAUWENBERGHS B., « Diagnostic de la mobilité : enquête sur les déplacements domicile-lieu de travail », *Indic. soc.*, 2014/19, pp.14 à 18.

HECKER A., « Urbanisme, société et mobilité durable en Allemagne », *Revue Géographique de l'Est*, vol. 47, 2007.

HEMELEERS M., « Mobiliteitsdiagnostiek : enquête won-werverkeer », *Socweg*, 2017/18, pp.1-6.

HONHON N., « Les déplacements professionnels et les déplacements domicile-lieu de travail à l'impôt des personnes physiques », *C&FP*, 2011/8, pp.19-34.

HUYGEN W. et VANHULLE J., « Frais de voiture », *L'indicateur fiscal*, n°95/11, 1er septembre 1995, p.65.

LASSAUX R., « Des carburants fiscaux pour passer au vert », *Accountancy & Tax*, 2009/3, pp.29-35.

MAES L., « Au travail autrement qu'en voiture personnelle : commentaire actualisé », *Fiscologue*, n° 1541, 10 novembre 2017, p.7.

MALIERE M. et SCHOULTE C., « Fiscalité directe des voitures », *C&FP*, 2008/7, pp.247-267.

MASSIN I., « Déduction TVA sur investissements à usage mixte : quelles nouveautés ? », *Fiscologue*, n°1455, 11 décembre 2015, p.4.

LYSY B., Lettre d'actualité fiscale, *Courrier fiscal*, 5 janvier 2015.

PAYEN C., « Déplacements domicile-lieu de travail - combien de kilomètres exactement ? », *Bulletin juridique et social*, nº483, novembre 2012-2, p.13.

ROTTIERS L, « Nouvelles règles concernant le droit à déduction de la T.V.A. pour les voitures de société, G.S.M., ordinateurs portables, ... », *L'indicateur social,* mars 2013, n° 6.

SORDI A., « La notion de déplacement domicile lieu de travail dans le cadre du nouveau régime de déduction de la TVA sur les voitures de société : quels en sont les contours ? », *Bulletin juridique et social*, nº492, mai 2013, p.12.

VANDEN HEEDEN F., « Les dispositions fiscales de la loi-programme du 29 mars 2012 », *IPCF*, n° 341, 27 mai 2012, pp. 1-8.

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

VAN DYCK J., « Bicyclette de société : exonération totale, même en cas d'usage privé ? », *Fiscologue*, n° 1269, 28 octobre 2011, p.1.

VAN DICK J., « Covoiturage : deux types de 'transport collectif organisé' », *Fiscologue*, n°1331, 8 mars 2013, p.4.

VAN DYCK J., « Transport collectif organisé : des conditions plus strictes », *Fiscologue*, n°1292, 20 avril 2012, p.4.

VAN DYCK J., « L'intervention de l'employeur exonérée même pour le travailleur piéton », *Fiscologue*, n°1309, 21 septembre 2012, p.1.

VAN DYCK J., « Voitures de société : confusion totale sur 'l'intervention personnelle' », *Fiscologue*, n°1312, 12 octobre 2012, p.1.

VAN DYCK J., « Voitures de société et intervention personnelle : pas de discrimination ? », *Fiscologue*, n° 1318, 23 novembre 2012, p.1.

VAN DYCK J., « Covoiturage : deux types de 'transport collectif organisé' », *Fiscologue*, n°1331, 8 mars 2013, p.4.

VAN DYCK J., « Déplacements domicile/lieu du travail : un véritable sac de nœuds », *Fiscologue*, n°1332, 15 mars 2013, p.6.

VAN DYCK J., « Loi-programme : des modifications surprenantes en matière de voitures de société », *Fiscologue*, n°1498, 25 novembre 2016, p.1.

VAN DYCK J., « Avantages fiscaux pour cyclistes : étendu aux 'speed pedelecs' », *Fiscologue*, n°1523, 2 juin 2017, p.5.

VAN DYCK J., « Allocations mobilité : un clone de plus en plus complexe des voitures de sociétés », *Fiscologue*, n°1560, 30 mars 2018, p.1.

VAN DYCK J., « Voitures de sociétés : quand reprendre 40% plutôt que 17% en tant que DNA ? », *Fiscologue*, n°1524, 9 juin 2017, p.1.

WIJNS D., « Le budget mobilité sous ses diverses formes », *Indic. soc.*, 2016/20, pp.2-6.

X., « Déplacements domicile-lieu de travail : notion », *Fiscologue*, n° 608, 4 avril 1997, p.4.

X., « Déplacements "domicile/lieu du travail" ou "entre lieux de travail" ? », *Fiscologue* n° 878, 28 novembre 2002, p.1.

X, « Bicyclette de société. Impôts sur les revenus. Déduction fiscale majorée. TVA. Détermination de la déduction de la TVA », *Fiscologue*, 1539, 1er novembre 2013, p.1.

X., « Déplacements domicile-lieu du travail. Intervention de l'employeur. Exonération », *Fiscologue*, n°1463, 12 février 2016, p.15.

X., « Transports publics organisés – Dorénavant référence à un abonnement de train mensuel de première classe », *Act. fisc.*, 2016/13, pp. 6-7.

X., « Partir en vacances avec la voiture de société – quel impact fiscal ? », *Astuces et conseils impôts – Indicator*, nº18, 9 juillet 2018, p.1.

c) Etudes publiées dans des ouvrages collectifs

HERBAN Fr., *Vélo et politique globale de développement durable*, rapport de centres lillois de recherches sociologiques et économiques dans le cadre du programme national de recherche et d'innovation en matière de transport terrestre, convention n°9/243, janvier 2012.

LAMBOTTE J., « Dépendance à la voiture et déplacements domicile-lieu de travail transfrontaliers depuis et vers la Wallonie », *in* R. BELKACEM (éd.), *Le travail frontalier au sein de la Grande Région Saar-Lor-Lux. Pratiques, enjeux et Perspectives*, Nancy, éditions Universitaires de Lorraine, 2012, pp.89-106.

d) Documents provenant d'internet

Bureau fédéral du plan, « Destination 2030 : autoroute du chaos ou itinéraires alternatifs ? », communiqué de presse, 17 septembre 2012, disponible sur https://www.plan.be/press/communique-1162-fr-destination+2030+autoroute+du+chaos+ou+itineraires+alternatifs.

CHONG I., « Oslo, capitale des voitures électriques », *The Good Life*, 29 septembre 2017,

disponible sur https://thegoodlife.thegoodhub.com/2017/09/29/oslo-capitale-mondiale-des-voitures-electriques/

KBC Autolease, « Voiture de société 2016 », *Brochure fiscale*, 2017, p. 9, disponible sur : https://multimediafiles.kbcgroup.eu/ng/published/LEASE/PDF/kbc-autolease-brochure-fiscale-voitures-de-societe.pdf.

KLEIN L., « Les déplacements domicile-lieu de travail en Allemagne », *Frais déductibles*, 25 aout 2016, disponible sur http://www.laure-klein.de/frais-deplacement-domicile-travail-allemagne/.

LIVIS G., « Combien de voitures de société et où ? », *Fleet Business Drivers Community*, 17 septembre 2017, disponible sur https://www.fleet.be/combien-de-voitures-de-societe-et-ou/?lang=fr.

MATTHIEU B., « "Il y a des voitures électriques partout" : Oslo, championne d'Europe des véhicules électriques », *France Info*, 27 décembre 2017, disponible sur https://www.francetvinfo.fr/monde/norvege/oslo/il-y-a-des-voitures-electriques-partout-oslo-championne-d-europe-du-vehicule-propre_2476972.html

OCDE, *Etudes économiques de l'OCDE : Belgique*, Rapport final, 2015, disponible sur http://www.oecd.org/fr/economie/etudes/Overview_Belgique_2015_Fr.pdf.

PWC et la Fédération Belge et Luxembourgeoise de l'Automobile et du Cycle (FEBIAC), *Une fiscalité intelligente pour une meilleure mobilité*, Rapport, 22 octobre 2013, 43 p.

SPF Finances, « Avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition par l'employeur », 1er octobre 2012, n° 15.

STIB, « Communiqué de presse : présentation des chiffres 2012 et grands projets 2013 », 2012, disponible sur http://www.stib-mivb.be/pressreleases.html?l=fr&news_rid=/STIB-MIVB/INTERNET/ACTUS/2013- 01/WEB_Article_1359552088862.xml.

STIB, « Rapport financier 2017 », 2017, http://www.stib-mivb.be/irj/go/km/docs/WEBSITE_RES/Attachments/Corporate/Rappport_Financier/STIB_RF2017_INT_FR_BD.pdf

UCM, « Frais de déplacement », *L'info sociale*, février 2018, disponible sur http://www.ucm.be

VANNIEUWENHUYSE J.-L., « Trajet domicile-travail : quelques pistes pour sortir de l'ornière », *SD* Worx, 9 février 2018, disponible sur https://www.sdworx.be/fr-be/sd-worx-r-d/blog/remuneration/trajet-domicile-travail-sortir-de-l-orniere-avec-un-budget-mobilite.

X., « Le nombre d'indemnités vélo dans le secteur privé a augmenté de 10% depuis 2008 », *SD Worx*, 17 mai 2017, disponible sur https://www.sdworx.be/fr-be/sd-worx-r-d/publications/communiques-presse/2017-05-16-indemnites-velo-dans-le-secteur-prive-a-augmente.

X, « 5 alternatives à la voitures de société », disponible sur https://www.jobat.be/fr/articles/5-alternatives-a-la-voiture-de-societe/.

6t – Bureau de recherche, *Le vélo à assistance électrique : un nouveau mode métropolitain*, mars 2015, disponible sur http://www.avere-france.org.

iv. DOCUMENTS ADMINSTRATIFS

a) Circulaires et décisions administratives

Circulaire n° Ci.RH.241/550.265 (AFER 20/2002) du 18 juillet 2002.

Circulaire n° Ci.RH.241/561.364 (AFER n°8/2004) du 5 février 2004.

Circulaire n° Ci.RH.241/569.802 (AFER 32/2005) du 23 août 2005.

Circulaire n° CI.RH.241/559.092 (AFER n°43/2005) du 23 novembre 2005.

Circulaire n° Ci.RH.243/559.035 (AFER n°33/2006) du 4 août 2006.

Circulaire n° Ci.RH.241/573.243 (AFER n°46/2007) du 6 décembre 2007.

Circulaire n°Ci.RH.253/580.473 AFER du 11/2008 du 11 avril 2008.

Circulaire n° Ci.RH.241/603.298 (AFER n° 22/2010) du 9 mars 2010.

Circulaire n° Ci.RH.242/612.802 (AFER n°47/2011) du 19 octobre 2011.

Décision administrative du 11 décembre 2012, E.T. n°119.650/3.

Circulaire n° Ci.RH.241/620.842 (AFER n° 9/2013) du 25 février 2013.

Circulaire n° Ci.RH.119.650 (AFER n°36/2015) du 23 novembre 2015.

Circulaire n°Ci.RH.703.111 (AFER n°1/2016) du 15 janvier 2016.

Circulaire n°Ci.RH.421/630.175 (AFER n°26/2016) du 19 septembre 2016 telle qu'amendée par l'Addendum du 20 octobre 2016 à la circulaire n°Ci.RH.421/630.175 (AFER n°28/2016) du 19 septembre 2016.

b) Décisions anticipées

Décision anticipée n° 800.418 du 13 janvier 2009.

Décision anticipée n°2010.081 du 23 mars 2010.

Décision anticipée n° 2012.065 du 22 mai 2012.

Décision anticipée n° 2012.194 du 10 juillet 2012, obs. J. VAN DYCK, *Fiscologue*, n°1331, 6 mars 2013, p.6.