

11.3. Mobilité verte : quels changements sur le plan fiscal ?

Le législateur belge s'est récemment penché sur le verdissement du parc automobile : seuls les frais pour les voitures qui n'émettent pas de CO2 seront encore fiscalement déductibles à terme. En outre, l'installation de bornes de recharge donnera droit à un avantage fiscal. Ces nouvelles mesures sont formalisées au sein de la Loi du 25 novembre 2021 prévoyant le verdissement fiscal et social de la mobilité.

Déductibilité fiscale des frais de voitures de société

Les pouvoirs publics ont déployé un plan visant à limiter progressivement la déductibilité fiscale des voitures de société et ont, dans ce cadre, mis en place divers régimes transitoires en fonction du type de véhicule (véhicules à carburant fossile, véhicules « plug-in » hybrides et véhicules sans émission carbone). Les véhicules concernés par le nouveau régime sont les véhicules visés à l'article 65 du Code des impôts sur les revenus, à savoir notamment les voitures, voitures mixtes, minibus autres que ceux utilisés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes et utilitaires légers visés à l'art 4, §3 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

La date d'acquisition, de leasing ou de location a une importance primordiale pour l'application du nouveau régime puisque c'est cette date qui détermine le régime de déductibilité applicable. La date d'acquisition ne correspond pas nécessairement au moment où le contribuable devient le propriétaire du véhicule.

En effet, lors d'une acquisition, la date à considérer est la date de commande et non la date de livraison. De même, lors d'un leasing, la date à considérer est la date de conclusion du contrat et non celle de livraison.

La limitation de déduction fiscale s'applique aussi bien à l'impôt des sociétés (impôt des non-résidents) qu'à celui des personnes physiques.

A. Phase transitoire pour les voitures à carburant fossile

Pour les voitures à carburant fossile achetées avant le 1er juillet 2023, le régime actuel de déduction fiscale (sur base des émissions de CO2) restera d'application. Les frais relatifs à la voiture que vous (ou votre société) achetez avant cette date resteront déductibles selon les modalités actuellement en vigueur.

Pour rappel, la déductibilité des frais de voiture est actuellement calculée selon la formule suivante : $120\% - (0,5\% \times \text{coefficient} \times \text{nombre de grammes de CO}_2/\text{km})$.

Pour un véhicule diesel, le coefficient est de 1,00, tandis qu'il est de 0,95 pour un véhicule essence (y compris hybride diesel) et de 0,90 pour un véhicule au gaz naturel de moins de 12CV.

Le pourcentage de déduction s'élève au maximum à 100% et au minimum à 50%, sauf si les émissions de CO2 sont supérieures ou égales à 200 gr/km. Dans ce dernier cas, le pourcentage de déduction s'élève à 40%.

Cela signifie que plus les émissions de CO2 sont élevées, plus la déductibilité des frais de voiture est faible. Pour les véhicules achetés, pris en leasing ou en location entre le 1er juillet 2023 et le 31 décembre 2025, un régime transitoire sera d'application. Concrètement, leur déductibilité fiscale diminuera progressivement.

Cela ne signifie pas que vous ne pourrez plus acheter de voitures essence ou diesel, mais que l'achat sera moins avantageux fiscalement. Pour les véhicules achetés, pris en leasing ou en location après le 31 décembre 2025, les frais ne pourront plus être déduits fiscalement.

B. Phase transitoire pour les voitures « plug-in » hybrides

Pour les véhicules « plug-in » hybrides achetés, pris en leasing ou en location jusqu'au 31 décembre 2022, les règles de déductibilité et les plafonds de déductibilité minimale et maximale actuels restent d'application.

Pour les véhicules achetés, pris en leasing ou en location à partir du 1er janvier 2023 et jusqu'au 30 juin 2023, les règles de déductibilité actuelles restent d'application à l'exception des frais d'essence et de diesel, dont la déductibilité sera limitée à maximum 50 % à partir de l'exercice d'imposition 2024 (se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1er janvier 2023).

Les conducteurs de véhicules hybrides sont de cette manière encouragés à faire usage de la fonction électrique de leur véhicule.

Pour les véhicules achetés, pris en leasing ou en location à partir du 1er juillet 2023 et jusqu'au 31 décembre 2025, la déductibilité fiscale des frais professionnels sera systématiquement réduite conformément au taux de déduction repris au sein du tableau 2 infra.

Pour les véhicules achetés, pris en leasing ou en location à partir du 1er janvier 2026, plus aucune déduction fiscale ne sera accordée.

Notons que les règles exposées ci-avant s'appliquent uniquement pour les véhicules plug-in. Pour les hybrides non-plug-in, il convient d'appliquer les règles des véhicules à carburant fossile telles qu'exposées ci-avant.

Phase transitoire pour les véhicules à carburant fossile

<i>Acheté, pris en leasing ou en location</i>	<i>Régime fiscal</i>	
Avant le 01/07/2023	Règles actuelles	
Entre le 01/07/2023 et le 31/12/2025	Exercice d'imposition 2024 (revenus 2023) Exercice d'imposition 2025 (revenus 2024)	Règles actuelles
	Exercice d'imposition 2026 (revenus 2025)	Max. 75 %*
	Exercice d'imposition 2027 (revenus 2026)	Max. 50 %
	Exercice d'imposition 2028 (revenus 2027)	Max. 25 %
	Exercice d'imposition 2029 (revenus 2028)	0 %
A partir du 01/01/2026	0 %	

* Le seuil minimum de 50% de déduction prévu dans l'ancien régime ne sera plus d'application.

Phase transitoire pour les véhicules « plug-in » hybrides

<i>Acquisition</i>	<i>EI* 2024</i>	<i>EI 2025</i>	<i>EI 2026</i>	<i>EI 2027</i>	<i>EI 2028</i>	<i>EI 2029</i>
Jusqu'au 31/12/22	Régime actuel					
Du 01/01/23 au 30/06/23	<ul style="list-style-type: none"> Frais de carburant : déductibilité limitée à 50 % Autres frais de voiture : formule applicable dans le régime actuel 					
Du 01/07/23 au 31/12/25	<ul style="list-style-type: none"> Carburant : max 50 % Autres frais : régime actuel 	Carburant : max 50 % Autres frais : max 75 %	Tous les frais : max 50 %	Tous les frais : max 25 %	Plus de déduction autorisée	
A partir du 01/01/26	Plus de déduction autorisée					

* Exercice d'imposition

C. Phase transitoire pour les voitures sans émission carbone

Les voitures zéro émission carbone (voitures électriques ou à hydrogène) achetées avant le 1er janvier 2027 resteront déductibles fiscalement à 100%. À partir du 1er janvier 2031, la déduction sera limitée à 67,5%. Dans l'intervalle, un régime transitoire s'appliquera et la déductibilité diminuera progressivement (voir tableau ci-dessous).

Phase transitoire pour les véhicules sans émission carbone

<i>Année d'achat / leasing</i>	<i>% de déductibilité</i>
Avant le 01/01/2027	100 %
2027	95 %
2028	90 %
2029	82,5 %
2030	75 %
2031 et après	67,5 %

Interdiction totale de déduction de frais professionnels pour les voitures de société émettant des émissions de CO2

Pour les véhicules acquis, pris en leasing ou en location à partir du 1er janvier 2026, l'interdiction générale de déduction s'appliquera aux frais professionnels relatifs aux voitures de société émettant du CO2. De ce fait, à partir du 1er janvier 2026, la déduction forfaitaire de 0,15 €/km pour les déplacements domicile-lieu de travail ne pourra être postulée que pour les véhicules sans émission.

Impact sur l'avantage de toute nature

Rien ne change concernant le calcul de l'avantage de toute nature pour l'usage privé de la voiture de société sur lequel les travailleurs sont imposés. Il convient toutefois de noter que le taux de référence d'émission CO2 utilisé dans la formule risque de diminuer au fil des années (suite au verdissement des flottes) ce qui engendrerait potentiellement une augmentation du montant de l'avantage pour les véhicules plus polluants.

Cotisations de solidarité plus élevées

Pour les voitures achetées, prises en leasing ou en location à partir du 1er juillet 2023, la cotisation de solidarité sera multipliée par un facteur :

- à partir du 01/07/23 : 2,25
- à partir du 01/01/25 : 2,75
- à partir du 01/01/26 : 4,00
- à partir du 01/07/27 : 5,50

Le montant minimum sera d'application pour les véhicules zéro émission, mais sera progressivement relevé (cf. tableau ci-dessous reprenant les montants non indexés).

Augmentation de la cotisation minimale de solidarité

- à partir du 01/01/25 : 23,41 €
- à partir du 01/01/26 : 25,99 €
- à partir du 01/07/27 : 28,57 €
- à partir du 01/01/28 : 31,15 €

Bornes de recharge à domicile

Les particuliers bénéficieront d'une réduction d'impôt s'ils installent à domicile une station/ borne de recharge à électricité verte capable de contrôler le temps et la capacité de charge (« avec direction intelligente ») entre le 1er septembre 2021 et le 31 août 2024. La réduction d'impôt sera limitée à 1.500 euros (montant non indexé) par borne de recharge et par contribuable. Les frais de contrôle obligatoire entreront également en ligne de compte pour la réduction. La réduction d'impôt sera de 45% si l'investissement est réalisé entre le 1er septembre 2021 et le 31 décembre 2022, de 30% si l'investissement est réalisé en 2023 et de 15% pour les investissements réalisés entre le 1er janvier 2024 et le 31 août 2024.

La station devra être placée au domicile (fiscal) du contribuable au 1er janvier de l'exercice d'imposition (c'est-à-dire année civile +1). Par domicile, on entend l'habitation propre (nouvelle construction), l'habitation louée ou l'habitation sous usufruit.

Bornes de recharge au travail

Les entreprises qui investissent entre le 1er septembre 2021 et le 31 août 2024 dans une station de recharge accessible au public (station de recharge sur le parking d'un supermarché, d'une entreprise ou d'un centre commercial, par ex.) pourront prétendre – moyennant le respect d'un certain nombre de conditions – à une déduction de frais majorée de 200% pour un investissement entre le 1er septembre 2021 et le 31 mars 2023 (sur base d'un projet de Loi actuel qui remplacerait la date du 31 décembre 2022 par le 31 mars 2023) ou de 150% pour un investissement effectué entre le 1er avril 2023 et le 31 août 2024.

Pour pouvoir bénéficier de cette mesure, la station de recharge devra satisfaire à des conditions techniques supplémentaires. Il est prévu dans la Loi que la borne doit également être enregistrée auprès du SPF Finances.

Toutefois, après des discussions avec la Commission européenne, avec l'Observatoire européen des carburants alternatifs et avec les opérateurs de bornes de recharge, il a été décidé de supprimer cette obligation de notification préalable au SPF Finances. En effet, la publication de la borne de recharge serait déjà effectuée automatiquement par les opérateurs.

Déduction pour investissement camion « vert » et infrastructure de recharge spécifique

Le gouvernement fédéral veut encourager l'achat de (nouveaux) camions zéro émission carbone et l'installation d'infrastructures de recharge spécifiques. C'est pourquoi une déduction pour investissement a été mise en place pour ce type de camions, ainsi que pour l'infrastructure de recharge en hydrogène bleu/vert/turquoise ou électricité.

Selon le moment de l'investissement, la déduction pour investissement sera comprise entre 35% et 13,5% (cf. tableau ci-dessous).

Taux de la déduction en fonction de la date de l'investissement

Année de l'investissement	Taux de la déduction
2023	35 %
2024	29,5 %
2025	24 %
2026	18,5 %
à partir de 2027	13,5 %

Afin de compenser l'incitant sur le plan budgétaire, l'exonération existante de l'accise spéciale sur le diesel professionnel sera réduite. Le législateur entend ainsi encourager les alternatives écologiques et décourager le recours aux combustibles fossiles.

Budget mobilité

La Loi organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité rend le budget mobilité plus accessible en augmentant le nombre de dépenses de mobilité verte du deuxième pilier pour lesquelles le budget mobilité pouvait être utilisé (prêt vélo, trottinettes, abonnement de transports en commun pour la famille, prime piétonne de 0,24€/ km, frais de parking pour les transports en commun, amortissement du capital d'un emprunt hypothécaire en cas d'habitation jusqu'à 10 km du travail, etc.).

Les modifications prévues entrent en vigueur à partir du 1er janvier 2023 pour les budgets mobilité octroyés avant la date de la publication de la Loi au Moniteur belge (à savoir le 3 décembre 2021) et à partir du 1er janvier 2022 dans les autres cas de figure.

Il est par ailleurs prévu que le véhicule respectueux de l'environnement présenté comme la solution alternative à la voiture de société actuelle ne pourra plus être à l'origine d'émissions de CO2 dès 2026. Les pouvoirs publics souhaitent évaluer l'impact du verdissement fiscal et social de la mobilité d'ici fin avril 2026. À cette fin, toutes les données nécessaires seront demandées au contribuable. Un arrêté royal est prévu pour donner davantage de précisions à ce sujet.

Laura Dewez
Partner
Tax & Legal Services / Tax
laura.dewez@bdo.be

Virginie Flandre
Senior Consultant
Tax & Legal Services / Tax
virginie.flandre@bdo.be

UPTR Non-Stop Juin 2022

Disclaimer - Pour une vue exhaustive des mesures décrites au sein du présent article, nous vous renvoyons à la loi du 25 novembre 2021 organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité ainsi qu'à la circulaire 2021/C/115 relative au verdissement fiscal de la mobilité.