

Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire : "Le transport collectif organisé et le vélo de société comme alternatives fiscales futures au véhicule de société ?".

Auteur : Lambert de Rouvroit, Pierre

Promoteur(s) : Nollet, Aymeric; 5085

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/2268.2/5538>

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.

Le Transport collectif organisé et le vélo de société comme alternatives fiscales au véhicule de société

Pierre LAMBERT DE ROUVROIT

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

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2017-2018

Titulaires :

Marc BOURGEOIS

Jean BUBLLOT

Tuteurs académiques :

Aymeric NOLLET

Dominique DARTE

Table des matières

Introduction.....	3
Première partie : Le transport collectif organisé.....	5
Chapitre 1 : le transport collectif organisé d'hier à aujourd'hui.....	7
Première étape : La circulaire du 17 janvier 1992 et la déductibilité.....	7
Deuxième étape : la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques.....	8
Troisième étape : Les interprétations successives de l'Administration sur la portée de la mesure. .	16
Quatrième étape : Changements dans le calcul de l'avantage relatif à l'utilisation d'un véhicule de société.....	18
Cinquième étape : la situation actuelle avec les tableaux de l'Administration et le retour à la déductibilité à 100%.....	19
L'avenir du TCO – retour à la déductibilité à 100%.....	23
Chapitre 2 : le TCO vu par la sécurité sociale.....	23
Chapitre 3 : les influences du droit du travail.....	25
Deuxième partie : Le vélo de société.....	31
Chapitre 1 : le vélo d'entreprise comme avantage rémunérateur.....	31
Chapitre 2 : les indemnités liées à l'usage du vélo pour se rendre au travail.....	33
Chapitre 3 : Le vélo de société vu par l'ONSS.....	35
Conclusion.....	37
Annexe I : interview.....	39
Annexe II : Interview.....	43
Bibliographie.....	46

Introduction

La gestion du réseau routier est un véritable calvaire en Belgique. L'un des plus gros défis de nos représentants est de rendre le réseau plus fluide aux heures de pointe, notamment en ce qui concerne les accès à la capitale. Entendre que les voies d'accès vers Bruxelles sont encombrées est maintenant devenu une tradition matinale pour tout un chacun. La Région Bruxelloise a déjà pris des mesures dans le but de combattre ce fléau : là où les grandes entreprises belges de plus de 100 travailleurs ne doivent procéder qu'à une récolte des données sur les moyens de locomotion empruntés par leurs collaborateurs pour se rendre au travail¹, les entreprises comparables bruxelloises doivent aller jusqu'à la mise en place d'un « plan de déplacement » afin de créer une stratégie à long terme dans le but d'arriver à un juste équilibre entre l'intérêt général de la mobilité, la qualité de l'environnement et les intérêts socio-économiques des entreprises.²

Trouver la cause de ce problème ne relève pas de l'impossible : trop de travailleurs se rendent seuls dans leur voiture au travail. Selon les statistiques présentes sur le site du SPF mobilité³, près de 66% des travailleurs des entreprises de plus de 100 travailleurs se rendaient à leur travail seul dans leur voiture en 2014. La part de covoiturage est quant à elle sur le déclin puisqu'elle a diminué de 4.7% à 2.9% entre 2005 et 2014.

Bien que Bruxelles soit la Région la plus embouteillée, seuls 38% des bruxellois se rendaient seuls en voiture au travail durant cette année. Parfois ces travailleurs utilisent leur véhicule personnel, mais bien souvent il s'agit d'un véhicule de société. Le régime de ce dernier est en effet à ce point avantageux qu'il est au fur et à mesure devenu un élément essentiel des packages de rémunération pour les salariés bénéficiant de revenus moyens à élevés. Indirectement, le législateur a donc mis en place des mesures fiscales incitant la détention et l'utilisation de véhicules moteurs. Tous les débats autour de la nouvelle mesure « cash for cars » montrent à quel point il est difficile de revenir en arrière. Suite aux modifications apportées en 2012 sur la façon d'évaluer l'avantage résultant de la mise à disposition d'un véhicule de société pour les besoins privés, la fiscalité des véhicules a évolué vers une vision plus écologique puisque l'impôt payé sur cet avantage allait dépendre de l'émission de CO₂, et donc de l'empreinte écologique. Mais si la mesure a permis le recours à des véhicules moins polluant, elle n'en a pas diminué leur nombre, tant et si bien que le réseau routier belge est saturé chaque matin de milliers de conducteurs se rendant au travail, seuls dans leur habitacle.

La présente étude porte sur l'analyse de deux moyens alternatifs à l'utilisation du véhicule individuel pour se rendre au travail : le transport collectif organisé et le vélo d'entreprise. Selon toujours les statistiques du SPF Mobilité de 2014, la part de covoiturage pour se rendre au travail en Belgique n'atteint que 2,9% et seulement 1,2% pour Bruxelles. En ce qui concerne le vélo, celui-ci bénéficie d'une statistique encourageante de 9,5%. Ce chiffre n'est cependant pas révélateur car poussé par la Flandre (14,9%). La Wallonie et Bruxelles ne sont respectivement qu'à un faible 1,5% et 3%. Le transport collectif organisé par l'employeur est lui aussi poussé par la Flandre (1,1%) pour une moyenne nationale de seulement 0,8%. Le choix de se concentrer sur ces deux moyens plutôt que d'autres, certainement plus pratiqués, tels que les transports en commun a été opéré pour deux raisons principales.

¹ Loi-programme du 8 avril 2003, art. 161-170, *M.B.*, 17 avril 2003, p. 19436.

² W. EECKHOUTTE et V. NEUPREZ, *Compendium de droit du travail contenant des annotations fiscales*, édition 2016-2017, tome 2, Waterloo, Wolters Kluwer, pp. 1556-1563.

³ https://mobilit.belgium.be/sites/default/files/final_report_fr_5.0.pdf?language=fr

Tout d'abord, ces deux alternatives ont chacune subi des modifications fiscales récentes les ayant remis sur le devant des projecteurs. En ce qui concerne le vélo, son bénéfice fiscal a été étendu à toutes les sortes de cycle, y compris les motorisés, tandis que le transport collectif organisé a perdu sa déductibilité à 120%. Comme nous le verrons, ces modifications ne sont que les derniers maillons d'un long processus qui montre l'importance pour le législateur de ces moyens de locomotion alternatifs.

Ensuite, la mise en place de ces deux alternatives nécessite une intervention de la part de l'employeur : soit il doit se constituer une « flotte » de vélos avec des infrastructures, soit il doit organiser lui-même le transport collectif. Or, nous estimons que vu l'importance croissante de la responsabilité sociétale des entreprises (RSE) dans le monde actuel, pareil investissement va de moins en moins avoir besoin d'un incitant fiscal pour voir le jour. L'image d'une entreprise disposant d'une bonne RSE risque de valoir autant sur ses finances que des incitants fiscaux. Nous croyons fermement que bientôt, l'image qui donnera envie aux clients de contracter avec une entreprise ne passera plus par une flotte de MINI COOPER de sociétés mais par des vélos floqués au nom de l'entreprise. A ce titre il est intéressant de s'intéresser à ces alternatives qui, bien que délaissées actuellement, pourraient devenir les ambassadeurs de ces employeurs verts.

Première partie : Le transport collectif organisé

La voiture de société bénéficie à ce jour d'un traitement fiscal très intéressant. Et le moins que l'on puisse écrire est que tant les sociétés que les contribuables ont perçu la valeur de cet intérêt : au fil des années, la voiture de société s'est réellement établie dans les pensées collectives comme un élément indispensable du package de rémunération pour les travailleurs à hauts (voire même moyens) revenus ou ceux dont les déplacements professionnels sont conséquents. Il sera maintenant difficile de revenir en arrière et de retirer au belge son avantage fiscal lié au véhicule de société tant il est devenu un usage.

Les pages qui suivent n'ont pas pour but de développer les réflexions actuelles du législateur, concrétisées notamment via le projet visant à mettre en place une prime de mobilité (ou cash for cars). La présente étude porte plutôt sur l'analyse de deux alternatives, certes pas neuves mais récemment modifiées, susceptibles de désengorger les voiries. Ces deux alternatives sont le transport collectif organisé (TCO) et le vélo de société. Nos conclusions sur ces deux alternatives seront détaillées plus en profondeur dans les pages qui suivent mais nous pouvons d'ores et déjà prévenir le lecteur que l'avenir de ces deux mesures risque selon nous d'être fort différent. Pour ce qui est du vélo de société, le système constitue un réel incitant qui fonctionne. Nous ne voyons pas de modifications nécessaires/attendues. Notre avis est par contre différent en ce qui concerne le transport collectif organisé : son utilisation n'est selon nous pas suffisante eut égard à son potentiel. Les usagers n'effectuent pas suffisamment le trajet vers le lieu de travail à plusieurs dans le même véhicule. Le TCO, contrairement au vélo de société, a pourtant l'avantage d'être utilisable pour tout type de déplacement, les petits comme les longs.

Si on ajoute à cela la Régionalisation de la mobilité, consécutive à la sixième réforme de l'Etat, et les pas en arrière effectués par le législateur fédéral en matière de déductibilité des frais relatifs au TCO, cette mesure vit selon nous le crépuscule de son « existence ».

Le dernier chapitre de la partie de ce travail réservée au TCO sera donc une projection personnelle. En tenant compte des freins/menaces qui pèsent sur le régime actuel de transport collectif organisé, cet apport constitue une vision d'un régime remplaçant le TCO en tant qu'incitant fiscal à se rendre collectivement sur son lieu de travail. Mais avant de développer cette vision personnelle, le lecteur aura l'occasion de se faire sa propre idée sur l'état du traitement fiscal du vélo de société et du transport collectif organisé au travers des pages qui suivent.

Le premier coup de projecteur sera porté sur le transport collectif organisé. Il est intéressant de remarquer au préalable que le transport collectif organisé tel que nous le connaissons aujourd'hui est une suite d'évolutions législatives d'une part, mais surtout d'interprétations administratives. Les premières traces d'un incitant fiscal au transport collectif remontent ainsi à l'année 1992 et à l'introduction d'une déductibilité pour l'entreprise relative aux coûts du transport collectif de ses travailleurs. Depuis cette date, bon nombres de réformes ont eu lieu sur cette matière. Nous croyons en tout cas fermement que la mouture actuelle du transport collectif organisé n'est pas définitive et va encore, à court ou moyen termes, évoluer. Bien que notre avis ait déjà été exprimé sur ce sujet, il sera cependant intéressant de constater dans quelques années si cette évolution s'est opérée dans le sens d'une simple modification de la mesure existante ou, comme nous le suggérons, dans son remplacement.

Afin de mieux comprendre le régime actuel et comment nous en sommes arrivés à cette situation, une analyse de l'évolution du traitement fiscal de cette forme de covoiturage nous semble essentielle. Ce sera l'objet du premier chapitre de la présente partie. Dans le but de garantir au lecteur un certain intérêt dans la lecture des pages qui suivent, nous effectuerons cet aperçu historique de manière succincte et éviterons autant que faire se peut de rentrer dans les détails en ce qui concerne les aspects techniques. Cependant, certaines explications, notamment en ce qui concerne le lien avec le véhicule de société, nous semble importantes afin de mieux comprendre le désintérêt actuel des usagers pour cet outil.

Nous analyserons également les liens que le TCO entretient avec d'autres disciplines, telles le droit du travail ou la sécurité sociale.

Mais tout d'abord, qu'entend-on par transport collectif organisé des membres du personnel ? Le TCO pourrait actuellement être défini comme « *le transport en commun de membres du personnel au moyen de tout véhicule susceptible de permettre le transport d'au moins 2 personnes, tel que notamment un autocar, un autobus, un minibus, etc. mais aussi un véhicule utilitaire (camionnette, jeep, pick-up, ...), une voiture, une voiture mixte, une moto, etc.* »⁴ Il est par contre nécessaire que ce transport soit organisé par l'employeur, que cette organisation repose sur un contrat avec une entreprise de transport de personnes ou sur la simple édition de règles à respecter par les travailleurs. La définition actuelle du TCO est donc très large. Nous verrons dans les pages qui suivent que cela n'a pas toujours été le cas : par le passé le système était limité au simple « ramassage des travailleurs » au moyen d'un autobus ou d'un autocar.

⁴J. LAMMENS, « Précisions de l'administration fiscale en matière de covoiturage », *L'indicateur social*, numéro 7, avril 2013, p. 11.

Chapitre 1 : le transport collectif organisé d'hier à aujourd'hui

Première étape : La circulaire du 17 janvier 1992 et la déductibilité

La première prise en compte législative marquante en ce qui concerne le transport collectif organisé intervient en 1992. Elle concerne l'instauration d'une déductibilité des frais de TCO supportés par l'employeur.

La publication d'une directive claire sur la déductibilité de ce type de coûts a permis de mettre fin à une période de plusieurs années durant lesquelles l'Administration s'est cherchée pour déterminer la DNA relative au transport collectif organisé. Durant cette période, l'Administration alla même jusqu'à inclure des conditions supplémentaires pour pouvoir bénéficier d'une DNA moins contraignante, parlant de « circonstances économiques » particulières nécessitant le recours au transport collectif organisé.^{5 6} La volonté n'était à cette époque manifestement pas de promouvoir cette pratique mais plutôt de réduire les freins pour les employeurs qui voulaient la mettre en place.

Si les frais de transport collectif organisé n'étaient à l'époque (en partie) pas déductibles pour l'employeur, c'est tout simplement parce que le travailleur obtenait déjà un avantage fiscal en utilisant ce mode de transport gratuitement pour se rendre au travail. En effet, l'avantage résultant du fait qu'il pouvait se rendre au travail sans coût pour lui, le tout étant pris en charge par son employeur, était exonéré dans son chef. Mais comme souvent dans ces cas-là, ce que le FISC donne d'une main, il le reprend de l'autre en empêchant l'employeur de déduire la plupart de ces frais.⁷

La circulaire du 17 janvier 1992 ne tarde pas à venir modifier la situation en venant ajouter les frais liés au transport collectif organisé à la liste des avantages sociaux déductibles. Le TCO est alors défini par la circulaire comme « *le transport collectif – gratuit ou en-dessous du prix de revient – de membres du personnel du domicile, de la gare, de la halte d'autobus, etc. au lieu de l'occupation, et retour, organisé par l'employeur par ses propres moyens de transport ou ceux d'un exploitant d'autocars* »⁸.

Notons cependant un plafond de déduction prévu par la loi de réforme du 7 décembre 1988⁹ pour les déplacements effectués autrement qu'au moyen d'un autobus ou d'un autocar. Concrètement, cela signifie que la déductibilité totale des frais de transport collectif organisé par l'employeur ne sera valable que lorsque l'employeur fait usage d'un autocar ou d'un autobus. Lorsqu'il utilise par contre des voitures, des voitures mixtes ou des minibus, l'employeur ne pourra déduire ses frais y relatifs qu'à hauteur de 75%. A l'époque, le législateur ne voyait donc pas du tout le TCO comme une forme d'organisation d'un covoiturage mis en place par l'entreprise mais plutôt comme une alternative aux limites des réseaux de transport en commun. Une façon pour l'employeur de mettre en place ses propres transports en commun. Toujours est-il que cette disposition de la loi du 7 décembre 1988 qui était par le passé accessoire vu les limites en matière de déductibilité du TCO avant la réforme de 1992 devenait à partir de cette date une réelle contrainte. Si l'objectif des employeurs était de pouvoir prétendre à une déductibilité totale, les investissements en interne (achat d'un autocar ou d'un autobus) ou en externe

⁵ *Circulaire CI. RH 243/379.832* du 30 novembre 1989.

⁶ X, « Avantages sociaux : L'administration fait preuve de souplesse », *Le Fiscologue*, numéro 276, 8 janvier 1990, pp. 3-5.

⁷ X, « Le coût du transport collectif sur le chemin du travail désormais entièrement déductible », *Le Fiscologue*, numéro 367, 3 février 1992, p. 1.

⁸ *Circulaire Ci RH 243/379.823* du 17 janvier 1992.

⁹ Loi portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre du 7 décembre 1988, *M.B.*, 16 décembre 1988, p. 17312.

(contrat avec une société de transport de personne par autocar comme l'indique la définition de la circulaire) étaient nécessairement conséquents. Pour un employeur de l'époque, se lancer dans le transport collectif organisé ne se faisait pas à la légère et était beaucoup plus contraignant que la simple mise en relation de travailleurs pour covoiturer moyennant une éventuelle participation de l'employeur pour remercier/dédommager le travailleur-chauffeur.¹⁰

Il est également pertinent de mettre en avant le contexte de ces changements en matière de TCO : cette modification de la déductibilité du transport collectif organisé s'est immiscée au sein d'une réforme plus globale de la fiscalité de la mobilité des travailleurs. Cette dernière était axée sur trois mesures dont le but était de promouvoir l'utilisation des transports en commun : le relèvement de la partie des frais forfaitaires pour longs déplacements sur le chemin du travail, le relèvement de la partie des frais de déplacement sur le chemin du travail que l'employeur peut indemniser en exemption d'impôt (à condition que le bénéficiaire soit titulaire d'un abonnement régulier aux transports en commun) et la possibilité de déduire la totalité des frais de transport collectif organisé.¹¹ Ce dernier point mis un peu plus en évidence mais il est intéressant de constater que lors des réflexions sur les plans de mobilité des travailleurs, le TCO était considéré comme un axe important à prendre en considération. La circulaire de 1992 ne faisait en outre plus référence à des « circonstances économiques » particulières nécessaires pour mettre en place le TCO, ce dernier étant dès lors ouvert à tous les employeurs. Il est cependant regrettable qu'on n'ait pas envisagé directement le TCO comme incluant une forme de covoiturage mais qu'on se soit borné à le considérer comme une simple alternative aux transports en commun.

Deuxième étape : la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques

A la lecture des pages qui précèdent, le lecteur constatera que jusqu'à la réforme de l'impôt des personnes physiques mise en place par la loi du 10 août 2001, seule l'Administration traitait explicitement du traitement fiscal à réserver au transport collectif organisé par l'employeur entre le domicile et le lieu de travail. Les références légales n'étaient qu'indirectes, le législateur n'ayant pas pris le soin d'encadrer cette pratique.

En 2001, le législateur opéra une réforme ambitieuse de l'impôt des personnes physiques. Le moins que l'on puisse écrire est que la portée de cette réforme avait étonné et que certaines mesures, notamment en matière de frais de déplacement, n'avaient pas la faveur des auteurs. Elles étaient considérées comme un retour en arrière.¹² Toujours est-il que les conséquences de cette réforme sont intéressantes à plus d'un titre pour notre propos : La nouvelle loi va tout d'abord mettre en place la structure de texte sur laquelle le transport collectif organisé se fonde de nos jours. Ensuite, cette structure va non seulement concrétiser le TCO mais également modifier le calcul plus général de l'exonération de l'intervention patronale dans les frais de déplacements pour le travailleur. Enfin, l'exposé des motifs de la loi prend pour la première fois en considération les « carpoolistes », à savoir les travailleurs effectuant du covoiturage de leur propre initiative.

Le nouvel article 38 du C.I.R. tel que modifié par l'article 6 de la loi du 10 août 2001

La loi du 10 août 2001 va donc poser les bases du traitement fiscal de l'intervention patronale actuelle dans les frais de déplacement. En application de son article 6, la loi de 2001 va en effet réécrire le point 9

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ X, « Le coût du transport collectif sur le chemin du travail désormais entièrement déductible », *Le Fiscologue*, numéro 367, 3 février 1992, p. 2.

¹² JVD, « Réforme de l'impôt des personnes physiques : l'avenir en rose ? », *Le Fiscologue*, numéro 802, 1^{er} juin 2001, p. 1 et X, « Prise en considération limitées de rentes alimentaires », *Le Fiscologue*, numéro 808, 3 août 2001, pp. 2-3.

de l'article 38 du C.I.R. et lui donner les contours que nous lui connaissons actuellement. Les indexations des montants constituent l'unique modification apportée sur le texte depuis lors.

L'article 6 de la loi du 10 août 2001 prévoit ceci :

« L'article 38, alinéa 1^{er}, 9^o du même code, remplacé par la loi du 10 juillet 2001, est remplacé par la disposition suivante :

« 9^o pour le travailleur, dont les frais professionnels sont fixés forfaitairement conformément à l'article 51, les indemnités accordées par l'employeur en remboursement ou paiement des frais de déplacement du domicile au lieu de travail, dans la mesure où le travailleur utilise pour effectuer ce déplacement :

- a) Un transport public en commun : pour le montant total de l'indemnité ;*
- b) Un transport collectif des membres du personnel organisé par l'employeur ou par un groupe d'employeur : pour un montant limité au prix d'un abonnement première classe en train pour cette distance*
- c) Un autre moyen de transport que ceux visés sous a ou b : pour un montant de 125 EUR par année » ».*¹³

Cette loi prévoit donc un remboursement différencié selon le mode de transport utilisé par le travailleur pour autant qu'il recoure au remboursement forfaitaire de ses frais professionnels. Cette dernière condition fut à l'époque assez mal perçue car considérée par la doctrine comme un recul.¹⁴ La situation antérieure à la réforme de 2001 prévoyait en effet un régime qui permettait parfois de cumuler une exonération forfaitaire des frais de déplacement remboursés par les travailleurs et une déduction des frais réels. Ce cumul exonération forfaitaire/déduction réelle pour les mêmes frais dépendait alors de l'intensité d'utilisation des transports en commun.¹⁵

Ainsi, à partir du moment où le travailleur utilisait régulièrement un transport public en commun, il pouvait bénéficier d'une intervention patronale (partiellement) exonérée d'impôt, et ce qu'il fasse appel au forfait pour charges ou qu'il justifie ses frais professionnels réels. En outre, si le travailleur disposait d'un abonnement régulier à un transport public en commun, cette exonération pouvait en général couvrir la totalité de l'intervention patronale en remboursement de cet abonnement. La déduction des frais réelle étant toujours autorisée dans cette situation. Une certaine forme de cumul entre remboursement forfaitaire et déduction des frais professionnels réels était ainsi possible.¹⁶ Les modifications apportées à l'article 38 C.I.R. en 2001 ont donc mis fin à cette pratique puisque le nouvel article prévoit explicitement que les nouvelles exonérations ne sont accordées qu'aux travailleurs *« dont les frais professionnels sont fixés forfaitairement conformément à l'article 51 »*.

Notons cependant que si le cumul de la déduction des frais réels avec l'exonération de l'indemnité versée par l'employeur n'est plus possible, les travaux préparatoires de la Chambre nous apprennent que l'article 38, 9^o C.I.R. nouvellement rédigé ouvre la place à un autre cumul. L'exposé des motifs indique en effet que puisque les exonérations de l'article 38, 9^o C.I.R. sont des exonérations comptées selon le mode de transport utilisé pour se rendre sur le lieu de travail, le fait d'utiliser plusieurs moyens de transport pour effectuer le trajet peut donner lieu au cumul de plusieurs exonérations. Le document de la Chambre cite ainsi l'exemple d'un travailleur qui utilise son véhicule personnel pour se rendre jusqu'à la gare afin de prendre le train. Une fois arrivé à sa gare de destination, ce travailleur prendrait alors un

¹³ Loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques, art. 6, M.B., 20 septembre 2001, p. 31516.

¹⁴ JVD, « Réforme de l'impôt des personnes physiques : l'avenir en rose ? », *Le Fiscologue*, numéro 802, 1^{er} juin 2001, p. 1.

¹⁵ X, « Abonnements : confirmation légale de l'exonération », *Le Fiscologue*, numéro 803, 8 juin 2001, p. 2.

¹⁶ JVD, « Réforme de l'impôt des personnes physiques : l'avenir en rose ? », *Le Fiscologue*, numéro 802, 1^{er} juin 2001, p. 1.

transport collectif pour rejoindre son lieu de travail. Dans ce cas de figure, « l'indemnité pour la première partie du trajet est donc limitée à maximum 125 EUR ; le remboursement de l'abonnement est intégralement exonéré : l'éventuelle indemnité pour le transport collectif est exonérée à concurrence d'un montant limité au prix d'un abonnement première classe en train pour la distance parcourue ».¹⁷

Il est particulièrement intéressant de noter pour notre propos que le régime antérieur à 2001 d'exonération en matière d'intervention patronale aux frais de déplacements ne considérait qu'une seule variable en matière de transport, à savoir l'utilisation des transports en commun et le fait que le travailleur bénéficie ou non d'un abonnement régulier pour ce dernier. Cet ancien régime ne voyait que le transport en commun comme alternative au déplacement domicile lieu de travail en voiture. A cet égard, il nous apparaît donc que la loi du 10 août 2001 constitue dès lors la première reconnaissance du législateur fiscal du transport collectif organisé comme alternative au déplacement domicile lieu de travail en véhicule individuel.

Le Carpooling et la possibilité de déduire les frais réels

Avant de rentrer dans une analyse du TCO selon les nouvelles composantes de 2001, il paraît opportun pour notre propos de relever les premières mentions, bien qu'indirectes, des carpoolistes par le législateur. La présente partie du travail est consacrée aux moyens de transport pratiqués en commun par les travailleurs pour se rendre au travail, à l'exclusion du traitement réservé aux classiques transports publics en commun. Le traitement réservé à ces derniers est en effet déjà bien connu de tous. Joindre l'analyse du carpool à celle du transport collectif organisé nous semble donc logique, et ce d'autant plus que, comme nous le verrons dans les pages qui suivent, le TCO actuel englobe le covoiturage (ou carpool selon les termes utilisés jadis par la chambre) lorsque celui-ci est organisé par l'employeur. Ainsi, des travailleurs qui décident de covoiturer de leur propre chef sont à l'heure actuelle fiscalement considérés comme des carpoolistes tandis que lorsque ce covoiturage est organisé par l'employeur (même si les conditions sont strictement les mêmes pour les travailleurs), il sera considéré comme du transport collectif organisé. Si la situation est similaire pour les travailleurs, des traitements fiscaux différents seront appliqués selon les situations comme expliqué *infra*. En outre, le dernier chapitre de cette partie fera l'éloge de la mise en place d'un nouveau système fiscal ne faisant plus de différence entre le transport collectif organisé par l'employeur et le carpool organisé par les travailleurs. Poser les bases du traitement fiscal du carpooling nous semble à ce titre opportun.

Selon la Chambre, « Le «carpooling» consiste, comme le terme est utilisé dans le langage courant actuel, à rassembler dans une seule et même voiture quelques personnes (carpoolers) pour effectuer le trajet de et vers le lieu du travail et de ce fait partager les frais entre les participants à ce système. »¹⁸

Les premières mentions du covoiturage par le législateur datent donc de ce projet de loi. La loi de 2001 en tant que telle est par contre restée muette à ce sujet, les carpoolistes étant compris dans une disposition plus générale. Cette dernière n'a pas été rédigée pour traiter spécifiquement du cas des covoitureurs mais ceux-ci vont être associés à cette mesure par l'intégration explicite de la Chambre. Cette intégration a donc permis aux covoitureurs de pouvoir déduire les frais réels liés au trajet de covoiturage entre le domicile et le lieu de travail. Mais que prévoyait cette modification ?

L'article 9 de la loi du 10 août 2001 a inséré un article 66*bis* dans le C.I.R, lequel prévoit ceci :

¹⁷Doc. Parl, Chambre, 2000-2001, n° 1270/1, p. 12.

¹⁸Doc. Parl, o.c., pp. 12-13.

« Les frais professionnels afférents aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail autres que ceux effectués au moyen d'un véhicule visé à l'article 66, §5, sont, à défaut de preuves, fixés forfaitairement à 0,15 EUR par kilomètre parcouru sans que la distance prise en compte du domicile au lieu du travail puisse excéder 25 kilomètres.

Le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, majorer la limite de 25 kilomètres. »¹⁹

Ce nouvel article 66bis C.I.R. est donc à lire en parallèle avec l'article 66 C.I.R., et plus précisément avec ses paragraphes 4 et 5. Ceux-ci précisent que

§ 4. (...), les frais professionnels afférents aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail au moyen d'un véhicule visé dans cette disposition, sont fixés forfaitairement à 0,15 EUR par kilomètre parcouru. La présente dérogation n'est pas applicable aux véhicules qui sont exonérés de la taxe de circulation conformément à l'article 5, § 1er, 3°, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

§ 5. Le montant forfaitaire fixé au § 4 peut exclusivement être accordé au contribuable lorsque le véhicule en question:

1° soit est sa propriété;

2° soit est immatriculé à son nom auprès de la Direction pour l'Immatriculation des Véhicules;

3° soit est mis à sa disposition de façon permanente ou habituelle en vertu d'un contrat de location ou de leasing;

4° soit appartient à son employeur ou à sa société et que l'avantage éventuel découlant de l'utilisation de ce véhicule est taxé dans son chef. (...)

Dans les cas visés à l'alinéa 1er, 1° à 3°, le forfait peut être accordé au conjoint ou à un enfant du contribuable, lorsque ce conjoint ou cet enfant utilise le véhicule pour le déplacement visé au § 4, étant toutefois entendu que le forfait ne peut être accordé qu'à un seul contribuable pour ce qui concerne le trajet effectué en commun.

Concrètement, la situation avant 2001 prévoyait donc qu'un contribuable qui effectuait lui-même en voiture ses déplacements entre son domicile et son lieu de travail pouvait déduire un montant forfaitaire de 6 BEF (l'équivalent de 0.15 EUR) par kilomètre parcouru au titre de frais professionnels réels. Cette possibilité n'existait qu'à la condition que le contribuable utilise un véhicule répondant aux conditions du paragraphe 5 de l'article 66. Concrètement, il fallait que le travailleur utilise son véhicule propre. Il s'agissait dès lors d'un incitant à l'utilisation de son véhicule propre pour se rendre au travail.

Suite à la publication de l'article 66bis C.I.R., la possibilité de déduire 0,15 EUR par kilomètre a été étendue aux autres déplacements que ceux effectués au moyen d'un véhicule (voiture, voiture mixte ou minibus) visé à l'article 66, §5 C.I.R. Ainsi, le régime encadré par l'article 66bis permet dorénavant aux contribuables de déduire le forfait kilométrique même s'ils effectuent leurs déplacements domicile lieu de travail par exemple à pied, à moto, ou dans le cas qui nous occupe en covoiturage puisque les documents parlementaires le prévoient explicitement. Cette déduction sous la forme d'un forfait kilométrique connaît cependant un plafond, initialement fixé à 25 kilomètres par trajet.

Jan Van Dijk cite donc à titre d'exemple de traitement du covoiturage, la situation suivante : Imaginons un travailleur (A) qui se rend au travail avec sa voiture personnelle (45 kilomètres pour un trajet simple) et qui prend trois collègues carpoolistes (B, C et D) à son bord pour les emmener sur le lieu de travail.

¹⁹Loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques, art. 9, M.B., 20 septembre 2001, p. 31516.

Dans ce cas, A peut déduire de manière illimitée 0.15 EUR du kilomètre au titre de charge professionnelle réelle (puisqu'il effectue le déplacement au moyen de sa propre voiture et tombe donc dans l'application de l'article 66 C.I.R.) tandis que B, C et D, puisqu'ils ne font pas le déplacement au moyen de leur véhicule propre, se verront appliquer l'article 66bis C.I.R. Ils pourront ainsi déduire par trajet 0,15 EUR par kilomètre parcouru avec un maximum de 3,75 (0.15 x 25) EUR par trajet. Par contre, dans l'hypothèse où A n'utiliserait pas un véhicule répondant aux prescrits de l'article 66, §5 C.I.R. (par exemple parce que la voiture utilisée appartient à une autre personne avec qui il cohabite sans être marié), il devrait également limiter sa déduction à titre de frais professionnel à 3,75 EUR par trajet car il ne pourrait alors plus se voir appliquer l'article 66 C.I.R.²⁰ Comme indiqué dans le texte de loi, les contribuables peuvent toujours tenter d'apporter la preuve selon laquelle le trajet leur coûte effectivement plus cher que le forfait proposé.

Il convient également de noter que la déduction vue dans la présente section correspond à une déduction des frais réels : celle-ci n'est dès lors pas cumulable avec les exonérations introduites par l'article 6 de la loi du 10 août 2001 vues dans la section précédente. La plupart des salariés ne déduisent pas leurs frais réels mais utilisent le forfait de frais dans leur déclaration fiscale. Nous trouvons dès lors décevant que le législateur n'ait pas plus tenu compte de cette situation et n'ait pas mis en place un régime attractif de covoiturage pour le travailleur qui ne déduit pas ses frais réels. Pour un travailleur souhaitant covoiturer tout en bénéficiant d'un régime fiscal attractif, devoir soit déduire ses frais réels soit convaincre son employeur de mettre en place du TCO est selon nous un frein conséquent.

La présente section ne traite que de la situation du travailleur et non de celle de l'employeur. En effet, le covoiturage est par définition ici organisé par les travailleurs eux-mêmes, avec pour corollaire que l'employeur n'est parfois même pas au courant que ses travailleurs font du covoiturage. Le fait que le travailleur se rende à son travail via du covoiturage ou au moyen de son propre véhicule n'a donc pas d'incidence pour l'employeur : en terme d'obligation d'indemnisation, la convention collective de travail numéro 19ter ne prévoit pas de distinction pour les travailleurs effectuant du covoiturage par leurs propres moyens. Nous n'avons en outre pas connaissance de conventions collectives de travail sectorielles prévoyant pareille distinction, en dehors du statut particulier dans des secteurs tels que celui de la construction. L'employeur a donc l'obligation en vertu du droit du travail d'indemniser le travailleur de la même façon que s'il venait avec son véhicule privé, et ce bien qu'il ne subisse pas effectivement les mêmes frais, et le traitement réservé à cette indemnité est déductible pour lui tout comme si le travailleur était effectivement venu par ses propres moyens.

Si le travailleur passager paie une contribution au travailleur chauffeur et que cette contribution est plus importante que la déduction laissée possible par l'article 66bis C.I.R. (par exemple lorsque le trajet de covoiturage est particulièrement long, la déduction de l'article 66bis C.I.R. étant limitée à 25 kilomètres), le travailleur peut choisir de plutôt déduire ce montant réellement dépensé. Le contribuable devra alors être en mesure de prouver à l'Administration l'objet et le montant de sa dépense.²¹

Le législateur a limité le bénéfice de cette nouvelle mesure à une distance entre le domicile et le lieu de travail ne dépassant pas 25 kilomètres. Les travaux parlementaires nous apprennent que cette limite était uniquement intégrée dans le Code afin de prémunir l'Etat par rapport à ses ressources budgétaires si cette mesure rencontrait un succès imprévu. Le gouvernement ayant prévu une enveloppe de 2,5 milliards de BEF pour cette nouvelle possibilité, le but était d'augmenter le plafond de kilomètres par arrêté délibéré

²⁰JVD, « Transport organisé collectivement : frais déductible à 120% ? », *Le Fiscologue*, numéro 805, 22 juin 2001, p. 3.

²¹Q.R., Ch. repr., 1999-2000, n° 004 du 25 octobre 1999, p. 365-367 – QP n° 27 du 9 septembre 1999.

en conseil des Ministres si les premières analyses montraient que l'enveloppe n'était pas totalement vide avec ce plafond de 25 kilomètres.²²

Force est de constater que la mesure ne rencontra pas le succès espéré puisque dès l'exercice d'imposition 2003, la limite maximale doubla et passe à 50 kilomètres par trajet.²³ Par la suite, la limite passa à 75 kilomètres à partir de l'exercice d'imposition 2006 et à 100 kilomètres à partir de l'exercice d'imposition 2007.²⁴

Le régime d'imposition va donc dépendre selon que le contribuable fasse appel à la déduction de ses frais réels ou au contraire au forfait prévu à l'article 38, 9° CIR. La jurisprudence²⁵ a déjà permis de trancher le lien possible entre la déduction des frais sur base de l'article 66 C.I.R. et le forfait général de charges pour les rémunérations et profits prévu à l'article 51. Selon la Cour, si deux conjoints covoiturent et font, partiellement ou totalement ensemble le trajet de leur domicile à leur travail et/ou de leur travail à leur domicile en voiture, l'un ne peut déduire ses frais à titre de frais professionnels réels alors que l'autre opte pour le forfait général de charges visées à l'article 51 CIR 92.

Le transport collectif organisé vu par la réforme de 2001

1) L'article 6 de la loi du 10 août 2001 – avantage pour le travailleur

Comme indiqué *supra*, la loi du 10 août 2001 va tout d'abord permettre une reconnaissance explicite du transport collectif organisé via son article 6. Depuis l'exercice d'imposition 2002, le nouvel article 38, 9° C.I.R. permet au travailleur qui a opté pour le forfait de charges et qui voyage via TCO de bénéficier d'une exonération à concurrence d'un montant limité au prix d'un abonnement première classe en train pour la même distance. La distance à prendre en considération doit être celle parcourue en transport collectif organisé pour couvrir, en tout ou en partie, la distance entre le domicile et le lieu de travail. Le TCO est alors défini par la loi comme le transport collectif des membres du personnel organisé par un employeur ou un groupe d'employeur.²⁶

La référence au groupe d'employeur nous semble être un bon moyen pour réduire les frais dans le chef des employeurs en divisant les coûts au sein des employeurs membres de ce groupe. La mutualisation des coûts liés par exemple à l'achat d'un autocar/autobus ou au paiement de la prestation d'une entreprise de transport peut permettre de rendre le système financièrement plus abordable pour les employeurs.

Concrètement, l'application de l'article 38, 9° modifié signifie ceci : un employeur a généralement l'obligation issue du droit du travail d'indemniser ses travailleurs pour le coût de leur déplacement entre le domicile et le lieu de travail. Cette obligation ainsi que le montant minimum vont dépendre non seulement de la convention collective de travail numéro 19ter mais aussi et surtout des éventuelles conventions collectives de travail sectorielles dont dépend l'employeur et auxquelles le travailleur est rattaché. L'indemnité prévue par ces textes de droit du travail est un minimum, ce qui signifie que, mise à part l'éventuelle application de la marge salariale limitant l'augmentation de la masse salariale²⁷, rien n'empêche l'employeur de donner plus que le minimum lié son obligation légale. Cette indemnité,

²²Doc. Parl, o.c., p. 13.

²³A.R. du 22 août 2002 complétant, en matière de frais professionnels afférents aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail, l'AR/CIR 92, M.B., 5 septembre 2002, p. 39253.

²⁴A.R. du 12 mai 2004 modifiant, en matière de frais professionnels afférents aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail, l'AR/CIR 92, M.B., 27 mai 2004, p. 41338.

²⁵Cass., 7 septembre 1989 et Appel, Bruxelles, 26 octobre 2006.

²⁶Loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques, art. 6, M.B., 20 septembre 2001, p. 31516.

qu'elle corresponde au minimum légal ou qu'elle soit supérieure, va alors recevoir un traitement particulier tant de la part de l'ONSS que de l'administration fiscale. Le point de vue de l'ONSS sera développé *infra* mais ce qu'il convient de mettre en avant suite aux modifications apportées par la loi du 10 aout 2001 est que tant que cette indemnité ne dépasse pas le plafond mentionné ci-dessus, le travailleur ne sera pas imposé dessus. Le transport collectif organisé, si les conditions sont remplies, peut ainsi devenir un élément important du package de rémunération du travailleur.

Quant aux modalités pratiques de calcul de l'exonération, celles-ci ont dû être révisées en 2016 suite aux modifications apportées sur les tableaux tarifaires de la SNCB. En effet, vu la suppression des tarifs hebdomadaires de la SNCB au 1^{er} septembre 2015, il est dorénavant fait référence au tarif mensuel, ce qui a eu pour conséquence de modifier la méthode de calcul de l'exonération. La méthode de calcul, plus technique qu'autre chose, ne sera volontairement pas abordée dans ce travail. Si le lecteur souhaite plus d'informations à ce propos, nous le renvoyons à l'article de B. Mariscal.²⁸

2) L'article 62 de la loi du 10 aout 2001- avantage pour l'employeur

L'article 61 du projet de loi prévoyait une déductibilité à 100% des frais liés au transport collectif organisé par l'employeur. Finalement, le législateur va maintenir cette disposition mais va la déplacer à l'article 62 de la mouture définitive de la loi. La déductibilité à 100% ne sera pas consacrées dans le C.I.R. mais uniquement dans la loi du 10 aout 2001.²⁹ Cet article précise que « *Lorsqu'un employeur ou un groupe d'employeurs a organisé le transport collectif des membres du personnel entre le domicile et le lieu du travail, les frais y relatifs sont déductibles à concurrence de 100 p.c..*

La déduction est applicable uniquement :

- a) *Lorsque la réalité et le montant des frais sont justifiés conformément à l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 ;*

²⁷Loi du 26 juillet 1996 relative à la promotion de l'emploi et à la sauvegarde préventive de la compétitivité, *M.B.*, 1^{er} aout 1996, p. 20575. Nous profitons de l'occasion pour effectuer un bref commentaire sur cette norme. La loi du 26 juillet 1996 part du postulat que le cout salarial est plus important en Belgique que dans les pays limitrophes et que cette donne peut être un frein pour les éventuels investisseurs étrangers à venir s'implanter en Belgique. Afin de contrecarrer ce déficit d'attractivité, le législateur a opté pour une limitation de l'augmentation du cout salarial en Belgique : Tous les deux ans, le Conseil National du Travail fournit, sur base d'un rapport du Conseil Central de l'Economie, la marge de manœuvre laissée aux entreprises (ou aux secteurs lorsque ceux-ci décident de prendre la main à ce sujet) quant à l'augmentation de leur cout salarial. Si les partenaires sociaux ne parviennent pas à trouver un accord, le Conseil des Ministres prend la main pour définir la marge salariale autorisée via un Arrêté Royal. Bien que nous ne disposions pas de compétences/connaissances suffisantes en économie que pour opérer une réelle analyse de la marge salariale, notre avis sur cette mesure est assez négatif, et ce principalement pour deux raisons : Tout d'abord, l'objectif de cette mesure est donc une relance économique du pays via l'arrivée d'investisseurs intéressés par des salaires limités de la main d'œuvre, la faiblesse de ces salaires étant elle-même provoquée par une concurrence réduite des entreprises à ce sujet. Cependant, selon notre avis, des salaires moins élevés induisent également une consommation moins élevée des ménages, ce qui conduit à une limitation du PIB. Le moyen utilisé s'apparente selon nous à un Etat tirant sur une corde dans les deux sens en espérant que celle-ci bouge. Bien que plus onéreuse, une réflexion liée à la diminution du cout salarial (intervenue tardivement via le tax shift et la réduction des cotisations sociales patronales de base) aurait été plus efficace. Ensuite, notre seconde critique concerne l'applicabilité de la norme salariale. Le calcul de cette dernière reste très floue et complexe, tant et si bien qu'à ce jour aucun contrôle de la marge salariale n'a à notre connaissance eu lieu en plus de vingt ans. Selon les réflexions que nous avons eu l'occasion de recueillir de manière informelle auprès de multiples PME, les employeurs voient dès lors cette norme comme un épouvantail, placé là pour faire peur mais sans réelle incidence. Bien que le législateur ait récemment tenté de changer les choses en renforçant par exemple les sanctions en cas d'infraction à la marge salariale, force est de constater que cette dernière crée des inégalités entre d'une part les employeurs désireux de ne pas enfreindre une norme légale et d'autre part la majorité des entreprises qui ne voient cette limite que comme une notion théorique.

²⁸B. MARISCAL, « Transport collectif organisé : dorénavant référence à un abonnement de train mensuel de première classe », *L'indicateur social*, numéro 4, février 2016, pp 6-7.

²⁹JVD, « Transports collectifs domicile/travail : 120% pour quels frais ? », *Le Fiscologue*, numéro 1038, 8 septembre 2006, p. 2.

- b) *Dans la mesure où les frais ont trait directement aux minibus, autobus et autocars, tels que ces véhicules sont définis par la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur, ou qu'ils ont trait au transport rémunéré de personnes à l'aide desdits véhicules.*

*L'article 66, § 1^{er}, du même Code n'est pas applicable aux frais visés à l'alinéa 2 qui ont trait aux minibus. »*³⁰

Le texte ne concerne donc que les frais qui ont directement trait aux minibus, autobus et autocars. L'Administration explique plus en détails les véhicules concernés :

- « les minibus, c'est-à-dire les véhicules automobiles conçus et construits pour le transport de personnes et qui peuvent comprendre, en transport rémunéré de personnes, huit places au maximum, non compris le siège du conducteur, et équipés d'une carrosserie d'un type analogue à celui des camionnettes ou d'autobus ». L'Administration précise à cet égard que les « monovolumes » ne sont pas visés par cette définition puisqu'un principe ils n'ont pas de « carrosserie » du même type qu'une camionnette ou qu'un autobus ;
- « les autobus et les autocars, c'est-à-dire les véhicules automobiles conçus et construits pour le transport de personnes, autres que les voitures, les voitures mixtes et les minibus ».

Il n'est par ailleurs pas nécessaire que l'employeur soit propriétaire de ces véhicules : la déductibilité vaut également pour pareils véhicules « pris en location par lui ou pris en leasing ».³¹

S'il s'agissait d'une nouveauté légale, cet article ne changerait en pratique pas grand-chose. En effet, l'Administration accordait déjà aux contribuables de déduire les frais de TCO à 100% via sa circulaire de 1992.³²

Cependant, outre la sécurité juridique qu'il apporte, cet article reste intéressant dans le sens où il prévoit à son dernier alinéa un traitement égal pour les TCO organisés par minibus. A partir de ce moment, les transports collectifs organisés par minibus ont ainsi pu bénéficier d'une déductibilité totale et non plus limitée à 75% comme par le passé.³³

Qui peut profiter de cette déductibilité totale (voire majorée – voy. *infra*) ? Le texte parle d'un employeur ou d'un groupe d'employeur. Selon l'Administration, il s'agit donc indistinctement des « exploitants d'entreprises industrielles, commerciales ou agricoles », des « titulaires de professions libérales, charges ou offices tels que visés à l'art. 27 C.I.R. 1992 » ou des employeurs sous la forme d'une société, que celle-ci soit assujettie à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents.³⁴

- 3) L'article 63 de la loi de la loi du 10 août 2001 – le TCO encore plus avantageux pour l'employeur ?

Si une déductibilité de 100% n'était pas une nouveauté, faire passer cette même déductibilité à 120% fut un grand pas en avant ! Mais pourquoi prévoir dans le même texte de loi deux déductibilités distinctes pour les mêmes frais ? En réalité, le législateur a tout simplement dû attendre l'aval de la Commission européenne pour pouvoir permettre aux employeurs de déduire les frais issus du TCO à hauteur de

³⁰ Loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques, art. 62, *M.B.*, 20 septembre 2001, p. 31516.

³¹ JVD, « Transports collectifs domicile/travail : 120% pour quels frais ? », *Le Fiscologue*, numéro 1038, 8 septembre 2006, p. 2.

³² *Ibidem*, p. 1.

³³ JVD, « Réforme de l'impôt des personnes physiques : l'avenir en rose ? », *Le Fiscologue*, numéro 802, 1^{er} juin 2001, p. 2.

³⁴ JVD, « Transports collectifs domicile/travail : 120% pour quels frais ? », *Le Fiscologue*, numéro 1038, 8 septembre 2006, p. 2.

120%.³⁵ En pratique, cela a donc conduit à une entrée en vigueur de la déductibilité à 120% à partir de l'exercice d'imposition 2003 alors que, pour rappel, la déductibilité à 100% était légalement possible depuis l'exercice d'imposition 2002.

Le but de cette mesure était selon l'exposé des motifs, de pouvoir déduire à 120% certains investissements et frais en vue de l'organisation du transport collectif des membres du personnel. Ces investissements/frais peuvent avoir été faits par l'employeur lui-même ou bien conjointement avec d'autres employeurs (dans le cas d'un groupe d'employeur).³⁶

La nature de ces frais déductibles à 120% a été précisée par l'Administration fiscale, laquelle a indiqué que les frais pouvaient être issus des amortissements, des frais d'entretien et de réparation, de la taxe de circulation, des assurances, du carburant, des versements effectués à des entreprises qui organisent à la place de l'employeur le transport collectif des travailleurs etc. Bien que très large, le spectre ne recouvre donc pas les frais de financement des moyens de transport concernés. Dans l'interview que le lecteur peut retrouver en annexe, Béatrice Schobbens regrette en outre que la déductibilité ne soit pas étendue encore à des frais annexes tels que la location de places de parking proches de l'entreprise. L'incitant se situe alors dans la poche de l'employeur qui peut déduire à 120% et dans le bien-être des travailleurs concernés qui peuvent bénéficier d'une denrée de plus en plus rare, une place de parking réservée et proche de leur destination.

Les frais qui se rapportent aux chauffeurs sont donc exclus de la déductibilité. Cependant, l'Administration les accepte quand le transport collectif est sous-traité à des tiers.³⁷ Le but est ici manifestement d'exclure uniquement les primes versées par l'employeur à son propre travailleur chauffeur de la déductibilité à 120%.

Si les véhicules concernés ne sont que partiellement utilisés à des fins de TCO, une ventilation proportionnelle à l'utilisation du véhicule doit être opérée pour calculer la déductibilité des frais.³⁸

La déductibilité à 120% est en geste fort du législateur afin d'inciter les employeurs à mettre en place le TCO. Or, comme nous le développerons plus tard, l'employeur est selon nous l'acteur clé de la mise en place du TCO : le convaincre des atouts pour lui de ce mode de transport est donc une nécessité. Il est regrettable que le législateur soit finalement revenu en arrière en refaisant, il y a peu, passer la déductibilité à 100% (*voy. infra*).

Troisième étape : Les interprétations successives de l'Administration sur la portée de la mesure

La réforme de 2001 est une réforme majeure de l'impôt des personnes physiques. Majeure mais pas forcément limpide en première lecture.³⁹ L'Administration a ainsi mis un certain temps pour s'en imprégner et établir des règles claires d'application.⁴⁰

Ce temps d'adaptation a également concerné le transport collectif organisé. Les premiers avis rendus par l'Administration faisaient état d'une interprétation très stricte du système : l'avantage de pouvoir

³⁵ Doc. Parl, o.c., p. 42.

³⁶ Doc. Parl, o.c., p. 42.

³⁷ JVD, « Transports collectifs domicile/travail : 120% pour quels frais ? », *Le Fiscologue*, numéro 1038, 8 septembre 2006, p. 3.

³⁸ *Ibidem*, p. 3.

³⁹ X, « La loi de réforme de l'I.P.P. est publiée », *Le Fiscologue*, numéro 815, 28 septembre 2001, p. 5.

⁴⁰ JVD, « Transport collectif : également en motocyclette », *Le Fiscologue*, numéro 840, 5 avril 2002, p. 1.

bénéficiaire d'un transport collectif n'était exonéré pour le travailleur qu'à la condition, notamment, que le transport se fasse via un bus, un minibus ou un autocar. En outre, selon les premiers « Avis » de l'Administration, l'exonération prévue à l'article 38, § 1^{er}, al. 1^{er}, 9^o, b, CIR n'était possible que moyennant des conditions strictes en matière de formalités et d'indices pour prouver que l'indemnité accordée par l'employeur avait bel et bien été affectée au TCO.⁴¹

En 2002, l'Administration changea son fusil d'épaule et élargi son interprétation du TCO⁴² : avant toute chose, les nouvelles directives permettaient d'englober des moyens de locomotion autre que le bus, le minibus ou l'autocar. A partir de ce moment-là, le TCO commence réellement à ressembler à du covoiturage organisé par l'employeur. On ne se trouve plus uniquement dans une alternative aux transports en commun, avec des gros moyens investis par l'employeur (achat d'un autobus, autocar ou minibus ou contrat avec une société de transport de personne). Le TCO est désormais ouvert à des situations beaucoup plus accessibles telles qu'un travailleur qui utilise sa voiture personnelle pour passer prendre quelques collègues. L'on cite ici l'exemple d'une voiture mais il est dorénavant possible d'aller plus loin : tant que le véhicule peut transporter au moins deux personnes, les directives de 2002 estiment que les conditions de TCO sont remplies. Ainsi, des utilitaires, des motos ou même des véhicules de société peuvent désormais être utilisés dans le cadre du transport collectif organisé. Par contre, le transport collectif doit rester organisé : l'employeur doit rester l'organisateur du transport collectif pour pouvoir bénéficier de la mesure. L'organisation du transport collectif ne peut provenir d'une simple initiative des travailleurs sans concrétisation de l'employeur.⁴³

En outre, l'exonération prévue à l'article 38, 9^o CIR était elle aussi étendue : les directives administratives laissaient entendre qu'elle n'était plus limitée au seul passager qui déboursait une contrepartie au travailleur chauffeur : tous les participants du TCO se voyaient accorder la même exonération à partir de ce moment. Ainsi, le rayon très large du TCO de 2002 permettait même au travailleur chauffeur utilisant un véhicule de société de bénéficier de l'exonération s'il recevait une contrepartie de la part de l'employeur liée à ce moyen de parcourir la distance entre son domicile et le lieu de travail.⁴⁴

Une question reste cependant en suspens : à partir du moment où le TCO pouvait se faire au moyen d'un véhicule de société mis à la disposition d'un travailleur, comment calculer la valeur que représente cet avantage dans le chef du travailleur ? Au début des années 2000, la comptabilisation fiscale de l'ATN véhicule de société n'était pas la même que de nos jours. Pour les travailleurs ayant opté pour le forfait de charges, l'avantage se calculait en fonction du nombre de kilomètres comptant comme avantage (c'est-à-dire les déplacements strictement privés et les déplacements domicile-lieu de travail) avec cependant des plafonds qui dépendaient de la distance entre le domicile et le lieu de travail.⁴⁵

Si un travailleur bénéficiait d'un véhicule de société pour ses déplacements privés et qu'il utilisait ce même véhicule pour conduire ses collègues au travail dans le cadre du transport collectif organisé, les kilomètres parcourus dans le cadre du TCO (c'est-à-dire ceux parcourus avec minimum un travailleur à bord en plus du travailleur chauffeur) étaient exonérés pour autant que le travailleur utilise le forfait de charges. En passant prendre ses collègues sur le chemin du travail, le travailleur chauffeur voyait donc la valeur de son ATN véhicule de société diminuer. Dans certains cas, la totalité de l'ATN pouvait même

41 X, « Le Pr. Prof. peut tenir compte de l'intervention patronale », *Le Fiscologue*, numéro 833, 15 février 2002, p. 2.

42 X, « Intervention dans les frais de déplacements : exonération large », *Le Fiscologue*, numéro 857, 30 août 2002, p. 3.

43 JVD, « Transport collectif : également en motocyclette », *Le Fiscologue*, numéro 840, 5 avril 2002, p. 2.

44 *Ibidem*, p. 3.

45 X, « Covoiturage, joindre les conventions individuelles », *Le Fiscologue*, numéro 975, 1^{er} avril 2005, p. 3.

être exonérée via le TCO ! En passant prendre ses collègues sur le chemin du travail, le travailleur chauffeur pouvait ainsi être exonéré de son ATN et ne pas payer d'impôt sur son véhicule de société, alors même qu'il l'utilisait pour son privé. Vu que ce régime n'est maintenant plus d'actualité, nous ne nous attarderons pas sur les détails des conditions à remplir pour que la totalité de l'avantage soit exonéré. Nous invitons le lecteur avide d'informations complémentaires à ce sujet à consulter l'article paru à ce sujet dans le fiscologue numéro 993.⁴⁶

De manière très sommaire, nous pouvons cependant dire que le travailleur pouvait être entièrement exonéré de son ATN dans deux cas de figure :

- 1) Soit les distances domiciles – lieu de travail et distances parcourues en covoiturage remplissaient des critères de taille
- 2) Soit le véhicule était uniquement utilisé à des fins professionnelles pour le TCO et la distance parcourue seul par le travailleur chauffeur avec le véhicule n'était pas supérieure à un cinquième de la distance totale pour se rendre sur le lieu de travail.

Cette possibilité a cependant été revue dès l'exercice d'imposition 2011 lorsque le calcul de l'avantage lié au véhicule de société a été modifié. Le nouveau calcul ne tenant plus compte du nombre de kilomètres parcourus mais de la valeur catalogue du véhicule, il n'y avait plus lieu d'exonérer les kilomètres parcourus en TCO.

Quatrième étape : Changements dans le calcul de l'avantage relatif à l'utilisation d'un véhicule de société

Comme indiqué *supra*, l'avantage relatif à l'utilisation privée d'un véhicule de société se calculait par le passé en fonction du nombre de kilomètres parcourus à des fins privées. Au janvier 2012, le législateur adopta une nouvelle formule afin d'évaluer l'avantage, cette formule n'étant plus liée au nombre de kilomètres parcourus mais à la valeur catalogue du véhicule et à son taux d'émission de CO2.

Ce changement va avoir une incidence notoire pour notre propos puisque le nombre de kilomètres parcourus dans le cadre du transport collectif organisé était exonéré dans le calcul du véhicule de société. En appliquant les règles avantageuses de l'Administration, le travailleur chauffeur bénéficiant du véhicule de société à des fins privées bénéficiait bien souvent d'un avantage totalement exonéré. Cependant, les nouvelles règles d'évaluation ont contraint l'Administration à prendre de nouvelles mesures quant au lien entre le véhicule de société et le TCO. Les nouvelles règles prises sont à la fois plus homogènes, car basées sur le régime de sécurité sociale de l'avantage⁴⁷, mais également plus stricte pour le contribuable. La possibilité de pouvoir bénéficier d'un véhicule de société exonéré d'impôt au moyen du TCO n'était plus possible que dans les conditions suivantes :

- « l'employeur doit d'une part fixer les règles et les modalités d'utilisation du transport collectif, et d'autre part surveiller son utilisation par les travailleurs. En outre, les règles d'utilisation du transport collectif organisé ainsi que les conditions relatives aux indemnités doivent être reprises dans une convention collective ou dans des conventions individuelles écrites conclues entre l'employeur ou le groupe d'employeurs et chaque travailleur ;
- La part du covoiturage (à savoir le trajet du domicile au lieu de travail effectué par plusieurs personnes ensemble dans une seule et même voiture) dans le trajet total domicile – lieu fixe de travail, doit être essentielle. Ceci signifie concrètement que la part du covoiturage dans le trajet total domicile – lieu fixe de travail, doit s'élever pour le travailleur-chauffeur à au moins 80 p.c.

⁴⁶X, « Covoiturage : l'exonération parfois totale », *Le Fiscologue*, numéro 993, 9 septembre 2005, p. 2.

⁴⁷JVD, « Transport collectif organisé : des conditions plus strictes », *Le Fiscologue*, numéro 1292, 20 avril 2012, p. 3.

- En outre, le véhicule concerné ne peut pas être utilisé pour des déplacements purement privés. »⁴⁸

A la lecture de ces nouvelles conditions, force est de constater que l'Administration a durci les possibilités de pouvoir bénéficier d'une exonération sur l'avantage véhicule de société au travers du transport collectif organisé. Beaucoup de travailleurs qui pouvaient par le passé bénéficier de cette exonération, qu'elle soit partielle ou totale, ont dû se résigner à partir de 2012 à devoir payer la totalité de leur avantage lié à l'utilisation privée d'un véhicule de société. Et ce alors même qu'ils effectuaient du covoiturage pour se rendre au travail. A partir de 2012, aucune diminution de l'avantage n'était possible : soit le contribuable était imposé sur l'utilisation de son véhicule, soit il ne l'était pas, mais il n'y avait pas de solution intermédiaire comme par le passé liée au nombre de kilomètres parcourus en TCO. Et force est de constater que dans ce dualisme créé, beaucoup de contribuables se sont retrouvés dans la mauvaise situation et n'ont plus pu bénéficier de l'exonération car ils ne remplissaient pas la condition d'absence d'utilisation privée du véhicule.

La seule exonération supplémentaire, relative à une utilisation privée, pour le travailleur chauffeur utilisant le TCO se situe au niveau du trajet qu'il parcourt individuellement seul dans la voiture. Et encore, ce trajet ne peut représenter une distance supérieure au ratio 20/80. Pourtant, l'idée première de l'Administration était encore plus sévère puisqu'elle pensait à supprimer tout type d'exonération du véhicule de société liée au TCO.⁴⁹ En outre, le fait de calquer le système sur celui de la sécurité sociale est une simplification bienvenue. Lorsque l'administration fiscale et l'administration sociale n'appliquent pas les mêmes règles, on sait que les employeurs ont tendance à appliquer le régime le plus sévère par facilité/sécurité plutôt que d'essayer de « prendre le maximum » chez chacune des administrations.

*Cinquième étape : la situation actuelle avec les tableaux de l'Administration et le retour à la déductibilité à 100%*⁵⁰

La dernière des étapes permettant de retracer l'évolution du transport collectif organisé prend ses racines en 2013⁵¹, lorsque le SPF finances publie sur son site un double tableau permettant une lecture claire du TCO selon la situation dans laquelle le travailleur se trouve : le travailleur est-il chauffeur ou passager ? Ces tableaux clôturent, à ce jour, l'évolution du TCO car ils existent toujours à l'heure où nous écrivons ces lignes et n'ont pas connu de modifications majeures. Bien qu'il ne s'agisse que de *soft law*, ils fondent la pratique du régime fiscal actuel en matière de TCO, raison pour laquelle le lecteur aura l'occasion de les retrouver en annexe.

Les tableaux en question concernent la situation du travailleur et permettent à ce dernier d'avoir une vision claire et précise, selon sa situation, des avantages qu'il peut retirer de la pratique du TCO. Il s'agit d'un outil intéressant et lisible permettant de mettre en lumière les différentes règles de fonctionnement analysées durant les pages qui précèdent. Après avoir refait un dernier point sur la situation du travailleur, nous nous attarderons sur la situation de l'employeur, partie prenante du TCO puisque lui seul l'organise.

En ce qui concerne le travailleur chauffeur, l'Administration exerce une distinction entre deux types de TCO⁵² :

⁴⁸ SPF Finances, *FAQ voitures de société*, Question 37.

⁴⁹ JVD, « Transport collectif organisé : des conditions plus strictes », *Le Fiscologue*, numéro 1292, 20 avril 2012, p. 4.

⁵⁰ J. Lammens, « Précisions de l'administration fiscale en matière de covoiturage », *L'indicateur social*, numéro 7, avril 2013, pp. 11-15.

⁵¹ JVD, « Covoiturage : les deux sortes de « transports collectifs organisés », *Le Fiscologue*, numéro 1331, 8 mars 2013, p. 1.

⁵² *Ibidem*, p. 2.

- Il y a tout d'abord le TCO « ordinaire ». Pour ce type de transport, "l'employeur doit fixer les modalités d'utilisation du transport collectif et surveiller son utilisation par les travailleurs. En outre, les règles d'utilisation du transport collectif organisé ainsi que les conditions relatives aux indemnités [que l'employeur paye à titre de contribution dans les frais du déplacement domicile-lieu du travail]⁵³ doivent être reprises dans une convention collective ou dans des conventions individuelles écrites conclues entre l'employeur ou le groupe d'employeurs et chaque travailleur. Le travailleur chauffeur utilise ici sa voiture personnelle.
- Il y a ensuite le TCO « spécial », c'est-à-dire celui issu de la FAQ numéro 37 sur le véhicule de société mis en place à la suite de la réforme de l'évaluation de cet ATN. Ce TCO plus sévère, dans le cadre duquel le travailleur utilise un véhicule de la société pour effectuer les déplacements domicile – lieu de travail, revêt deux conditions supplémentaires pour rappel : le véhicule concerné ne peut pas être utilisé pour des déplacements purement privés et la part du covoiturage dans le trajet total domicile-lieu fixe de travail, doit être essentielle, c'est-à-dire être au moins égale à 80% du trajet que le travailleur aurait normalement dû accomplir pour se rendre de son domicile à son lieu de travail.

Suite à cette distinction, un premier élément est précisé par l'Administration : dans le cadre du TCO ordinaire, des indemnités pour déplacement entre le domicile et le lieu de travail peuvent être payées par l'employeur car les travailleurs subissent des frais liés à l'utilisation du véhicule privé. Le traitement de ces indemnités sera détaillé ci-dessous. Si les travailleurs font usage du TCO spécial, aucune indemnité ne sera octroyée par l'employeur puisque les travailleurs n'ont pas de frais, ils utilisent un véhicule de l'entreprise. La situation pourrait selon nous être différente si les travailleurs utilisent le véhicule de l'entreprise mais doivent par exemple contribuer aux pleins d'essence du véhicule. Si l'employeur décidait cependant d'octroyer une indemnité afin de favoriser le recours au TCO, cette indemnité sortirait du cadre strict du TCO et serait ainsi imposée comme de la rémunération ordinaire.

1) Première situation : le travailleur chauffeur qui utilise son véhicule propre pour faire du TCO

Dans ce cas, le régime va dépendre du choix du travailleur de déduire ses frais réels ou non. Si le travailleur déduit ses frais réels, alors il pourra bénéficier de l'application de l'article 66, §§ 4 et 5 et pourra ainsi déduire 0,15 €/kilomètre parcouru pour les déplacements entre le domicile et le lieu fixe de travail. Si une indemnité est payée par l'employeur, celle-ci sera taxée car il ne pourra pas bénéficier de l'exonération prévue à l'article 38, §1^{er}, al. 1^{er}, 9^o C.I.R. L'application de cet article nécessite en effet que le travailleur ne fasse pas appel à la déduction de ses frais réels.

Si par contre le travailleur ne déduit pas ses frais réels, dans ce cas l'indemnité payée par l'employeur en contrepartie du TCO sera exonérée pour autant qu'elle ne dépasse pas le prix d'un abonnement première classe de la SNCB pour cette distance – application de l'article 38, §1^{er}, al. 1^{er}, 9^o b, C.I.R. Cette indemnité éventuellement versée par l'employeur couvre alors la partie de trajet où le travailleur n'est pas seul dans la voiture.

En ce qui concerne la partie du trajet où le travailleur chauffeur est seul dans la voiture, l'indemnité payée par l'employeur pour couvrir cette distance est exonérée selon les règles classiques d'exonération des déplacements domicile-lieu de travail (article 38, §1^{er}, al. 1^{er}, 9^o c, C.I.R. – exonération de 400 €/an – montant 2018).

⁵³*Ibidem*

Le détour effectué par le travailleur chauffeur pour aller chercher ses collègues est quant à lui considéré comme un déplacement de service et non comme un déplacement entre le domicile et le lieu de travail. Le détour est en effet demandé par l'employeur dans le cadre du transport collectif organisé par ce dernier. L'indemnité versée par l'employeur pour couvrir ce trajet n'est donc pas imposable puisqu'il s'agit d'un remboursement d'une dépense propre à l'employeur (article 31, al. 2, 1^o *in fine* C.I.R.) pour peu que les conditions liées à ce type de remboursement de frais soient respectées. L'employeur veillera ainsi à ne pas dépasser les montants alloués aux fonctionnaires de l'Etat (0,3460€/kilomètre jusqu'en juillet 2018). Si le travailleur déduit ses frais réels, il pourra en outre déduire 75% du montant lié à l'utilisation de son véhicule dans ce trajet sur base de l'article 66, § 1^{er} C.I.R. (« § 1. *Les frais professionnels afférents à l'utilisation des véhicules visés à l'article 65 ne sont déductibles qu'à concurrence de 75 pct. Les frais professionnels visés à l'alinéa 1er comprennent également les moins-values sur ces véhicules.*»). Vu la difficulté d'établir ce montant (le forfait de 0,15 €/kilomètre n'est pas applicable à ce cas de figure) et la soustraction obligatoire de l'indemnité éventuellement versée par l'employeur (généralement plus importante que l'autre montant), l'application de l'article 66, §1^{er} dans cette situation est en pratique assez rare.

2) Deuxième situation : le travailleur chauffeur qui utilise un véhicule de société pour faire du TCO
Lorsque le travailleur chauffeur utilise son véhicule de société, l'Administration part donc du principe qu'il n'y a pas de frais et donc pas d'indemnités à couvrir par l'employeur. L'article 38, §1^{er}, al. 1^{er}, b ne s'appliquerait dès lors pas selon les consignes de l'Administration.

Par contre, si le travailleur chauffeur remplit les conditions du TCO spécial (conditions précisées par la réponse 37 des FAQ voitures de société communiquées par le SPF), le fait de pouvoir bénéficier du véhicule de société pour rentrer seul à son domicile sera considéré comme un avantage exonéré.⁵⁴ L'Administration justifie, de manière assez étrange selon notre avis, cette exonération sur base de l'article 38, §1^{er}, al. 1^{er}, 11^o C.I.R. (« 11^o *les avantages sociaux suivants obtenus par les personnes qui perçoivent ou ont perçu des rémunérations visées à l'article 30, 1^o et 2^o, ainsi que par leurs ayants droit:*
a) *les avantages dont il n'est pas possible en raison des modalités de leur octroi, de déterminer le montant effectivement recueilli par chacun des bénéficiaires;*
b) *les avantages qui, bien que personnalisables, n'ont pas le caractère d'une véritable rémunération;*
c) *les menus avantages ou cadeaux d'usage obtenus à l'occasion ou en raison d'événements sans rapport direct avec l'activité professionnelle* »)

Le travailleur ne peut pas bénéficier de l'exonération pour transport collectif organisé prévue par l'article 38 du C.I.R. mais peut-il déduire ses frais réels ? L'article 66, §§ 4 et 5 prévoit de manière explicite que son application n'est possible pour un travailleur utilisant un véhicule de société qu'à la condition que ce travailleur soit taxé sur l'avantage. Or, ce n'est pas le cas lorsque le travailleur remplit les conditions du TCO spécial. Le travailleur qui déduit ses frais réels devra donc se contenter de l'application de l'article 66bis, et la déductibilité sera dès lors limitée, avec la limite (certes conséquente) des 100 kilomètres par trajet domicile-lieu de travail.

Si le travailleur chauffeur utilise un véhicule de société et ne peut bénéficier de l'exonération liée au covoiturage (par exemple parce qu'il utilise son véhicule de société également à des fins privées), sa situation sera similaire à celle d'un travailleur disposant d'un véhicule de société mais qui ne participe pas au TCO à savoir :

⁵⁴J. LAMMENS, « Voitures de société : explications supplémentaires concernant le calcul de l'avantage imposable », *L'indicateur social*, numéro 19, novembre 2012, p. 5.

- S'il déduit ses frais réels : le travailleur pourra déduire ses frais réels sur base de l'article 66, §§ 4 et 5 C.I.R. Il ne devra pas respecter la limite liée au nombre de kilomètres mais devra par contre respecter la limite du dernier alinéa du § 5, à savoir qu'il ne pourra pas déduire plus que la valeur de son avantage.
- S'il ne déduit pas ses frais réels, il pourra alors bénéficier de l'exonération de 400 € (2018) prévue à l'article 38, § 1^{er}, al. 1^{er}, 9^o, c, C.I.R.

3) Troisième situation : le travailleur passager qui bénéficie du TCO avec un véhicule privé

En ce qui concerne la situation du travailleur passager, les tableaux émis par l'administration fiscale font, comme pour le travailleur chauffeur, une distinction selon que le TCO soit exécuté au moyen d'un véhicule de société ou d'un véhicule privé. La distinction n'est ici pas opérée dans le but de distinguer le TCO ordinaire du TCO spécial car celui-ci n'a pas de lien avec le travailleur passager : puisque ce dernier n'utilise pas le véhicule de société seul pour rentrer chez lui, il n'y a pas lieu d'établir une éventuelle exonération pour ce déplacement. Par contre, le fait que le transport soit organisé au moyen d'un véhicule privé ou d'un véhicule de société va avoir une incidence au niveau des indemnités versées par l'employeur : pour rappel, lorsque les déplacements de TCO sont exécutés au moyen d'un véhicule de société, l'Administration part du postulat qu'aucune indemnité pour le déplacement entre le domicile et le lieu de travail n'est versée par l'employeur. La définition reprise dans le tableau passager est donc, véhicule de société ou non, celle du TCO ordinaire avec la seule différence qu'il n'est pas fait mention des conditions d'octroi d'indemnités lorsqu'un véhicule de société est utilisé.

Dans le cas du travailleur passager recourant au TCO ordinaire, la situation va une nouvelle fois dépendre de s'il demande l'application de ses frais professionnels réels ou non. Dans le premier cas, il pourra soit déduire 0,15 €/kilomètre sans que la distance totale puisse excéder 100 kilomètres par trajet (article 66bis C.I.R.), soit, s'il paie une participation dont il sait apporter la preuve au travailleur chauffeur, déduire 75% de ce montant (article 66, §1^{er} C.I.R.). Notons à ce propos que les indemnités ainsi reçues par le travailleur chauffeur ne seront imposées que si leur somme dépasse les indemnités versées aux agents de l'Etat, à savoir 0,3460 €/kilomètre. Ce dernier point est applicable que le travailleur chauffeur fasse le trajet avec un véhicule privé ou un véhicule de l'entreprise. Si l'employeur verse une indemnité au travailleur, celle-ci ne sera pas exonérée puisque le travailleur applique la déduction de ses frais réels.

Dans le second cas, c'est-à-dire si le travailleur ne demande pas l'application de ses frais professionnels réels, l'éventuelle indemnité payée par l'employeur sera exonérée à hauteur d'un montant maximal égal au prix d'un abonnement première classe en train pour cette distance (article 38, §1^{er}, al.1^{er}, 9^o, c, C.I.R.).

4) Quatrième situation : le travailleur passager qui bénéficie du TCO avec un véhicule de l'entreprise

Dans ce dernier cas de figure, l'employeur ne verse selon l'Administration aucune indemnité aux travailleurs pour les déplacements effectués en covoiturage. Par contre, si le travailleur doit se rendre à un point de ramassage afin d'être récupéré par le travailleur chauffeur, la distance couverte pour se rendre à ce point de ramassage pourra faire l'objet d'indemnités éventuellement exonérées sur base de l'article 38, §1^{er}, al. 1^{er}, a ou c C.I.R. selon le moyen de transport utilisé et si le travailleur ne déduit pas ses frais réels. Si les conditions liées au TCO ordinaire sont remplies, l'avantage pour le travailleur résultant de pouvoir bénéficier du trajet entre son domicile (ou le lieu de ramassage) et son lieu de travail sera considéré comme un avantage social exonéré.

Si le travailleur déduit en outre ses frais réels, il pourra soit déduire 0,15 €/kilomètre sans que la distance totale puisse excéder 100 kilomètres par trajet (article 66bis C.I.R.), soit, s'il paie une participation dont il sait apporter la preuve au travailleur chauffeur, déduire 75% de ce montant (article 66, §1^{er} C.I.R.).

L'avenir du TCO – retour à la déductibilité à 100%

Comme détaillé *supra*, le transport collectif organisé bénéficie pour le moment d'une déductibilité à 120% pour certains frais. Le législateur fiscal compte revenir en arrière puisqu'il est prévu qu'à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rapportant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020, la déduction spéciale prévue à l'article 64 ter C.I.R. est abrogée. Ces frais ne seront dès lors plus déductibles qu'à 100%.⁵⁵

Ce faisant, le législateur revient en arrière. Ce recul est regrettable car il concerne directement la situation de l'employeur. Or, c'est ce dernier qui était l'initiateur premier des transports collectifs organisés puisqu'ils étaient organisés par ses soins. En agissant de la sorte, le législateur semble montrer qu'il ne compte plus inciter la création du TCO (déductibilité à 120%) mais juste permettre aux entreprises tentées par ce genre de pratique de le faire sans freins (avantages pour les travailleurs). Peut-être le législateur estime-t-il que vu le contexte entrepreneurial actuel et l'importance croissante de la Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE), l'image dont peut bénéficier une entreprise qui met en place un système de TCO est suffisante comme incitant et qu'il n'est dès lors pas nécessaire d'en rajouter mais juste de garder les moyens existants pour convaincre les travailleurs ?

Chapitre 2 : le TCO vu par la sécurité sociale

Le régime fiscal du transport collectif organisé a été détaillé dans les pages qui précèdent. Mais le traitement fiscal d'un avantage octroyé par un employeur à un/des travailleurs ne constitue qu'une face de la pièce : les cotisations sociales éventuellement dues par l'employeur/le travailleur pèsent également dans la comptabilité de l'entreprise.

Tout élément compris comme de la rémunération au sens de la sécurité sociale fait normalement l'objet d'une double cotisation : la cotisation due par l'employeur et la cotisation due par le travailleur. En ce qui concerne la cotisation due par l'employeur, celle-ci a grâce au tax shift été diminuée à 25% des éléments de rémunération bruts. Il s'agit ici des cotisations patronales de base auxquelles il faut encore rajouter les cotisations sectorielles, lesquelles vont dépendre de la commission paritaire dont relève l'entreprise. En plus de devoir payer ses cotisations patronales, l'employeur va également devoir directement prélever la cotisation sociale du travailleur sur son salaire et la reverser à l'ONSS. Cette cotisation est égale à 13,07% de la rémunération brute. Le but des présentes lignes n'est pas ici de rentrer dans le détail sur le calcul des cotisations sociales. Les différentes réductions de cotisations sociales ne seront dès lors pas détaillées, mais le lecteur doit ici comprendre l'importance des montants en jeu pour une entreprise.

Pour le propos qui nous occupe, l'interprétation donnée au TCO par l'ONSS intervient doublement : non seulement en ce qui concerne les cotisations dues sur l'avantage résultant de la mise à disposition par l'entreprise d'un véhicule de société pour le chauffeur mais en plus le traitement des éventuelles indemnités accordées au travailleur pour couvrir les dépenses liées au trajet.

⁵⁵ B. MARISCAL, « Des voitures de société bientôt plus couteuses pour l'entreprise mais aussi pour certains travailleurs », *L'indicateur Social*, liv. 4, 16-28 février 2018, pp. 9-10.

Tout d'abord, quel traitement réservé au véhicule de société mis à disposition d'un travailleur recourant au transport collectif organisé ? De manière générale, l'avantage résultant de la mise à disposition d'un véhicule de société à des fins privées à un travailleur n'est pas soumis aux cotisations patronales (25%) ni aux cotisations travailleur (13,07%) classiques. Si le véhicule de société est utilisé à des fins autres que strictement professionnelles (vacances, trajet domicile – lieu de travail, courses, ...), l'avantage est par contre soumis à une cotisation forfaitaire, appelée la cotisation CO2, dont le montant mensuel de société va dépendre du taux d'émission de CO2. Il s'agit donc d'une cotisation incitant l'utilisation de véhicules écologiques. Cette cotisation est due par l'employeur par véhicule de société qu'il met à disposition de ses travailleurs pour un usage autre que l'usage strictement professionnel.

Si un travailleur n'utilise son véhicule de société que pour faire des déplacements strictement professionnels et ses déplacements entre le domicile et le lieu de travail, l'employeur va donc être débiteur de la cotisation CO2 et ce même si le travailleur ne peut utiliser le véhicule pour ses besoins privés. A cette règle s'applique plusieurs exceptions dont celle liée au transport organisé des membres du personnel. Dans pareille situation, l'employeur peut être libéré de son obligation de verser la cotisation CO2 à certaines conditions. Comme indiqué plus haut, ces conditions sont les mêmes qu'en fiscalité à savoir,

- Le système de transport de travailleurs est convenu entre les partenaires sociaux, via une CCT conclue au niveau de l'entreprise ou du secteur ou tout autre règlement négocié entre l'employeur et les travailleurs
- S'il s'agit d'un véhicule relevant de la catégorie M1 (transport de personnes) :
 - Il comprend entre 5 et 8 places (non compris le siège du conducteur)
 - Outre le conducteur, au moins 3 travailleurs de l'entreprise sont habituellement présents pendant au moins 80% du trajet accompli du et jusqu'au domicile du conducteur
 - Le véhicule doit être identifié comme étant affecté au transport collectif des travailleurs de l'entreprise
- S'il s'agit d'un véhicule relevant de la catégorie N1 (transport de marchandises ayant une masse maximale autorisée (MMA) de 3,5 tonnes.) comprenant moins de 3 places ou dont l'espace réservé au transport de personnes est constitué d'une banquette ou d'une rangée de sièges : outre le conducteur, au moins 1 travailleur de l'entreprise est présent pendant au moins 80% du trajet accompli du et jusqu'au domicile du conducteur
- S'il s'agit d'un véhicule relevant de la catégorie N1 comprenant au moins 3 places ou dont l'espace réservé au transport de personnes est constitué de plus d'une banquette ou d'une rangée de sièges : outre le conducteur, au moins 2 travailleurs de l'entreprise sont présents pendant au moins 80% du trajet accompli du et jusqu'au domicile du conducteur
- L'employeur peut prouver qu'il n'y a aucun usage privé du véhicule.⁵⁶

Ensuite, quel traitement réserver aux éventuelles indemnités versées par l'employeur pour couvrir les éventuels frais des travailleurs recourant au transport collectif organisé pour se rendre sur le lieu de travail ? La réponse à cette question est donnée par les instructions administratives présentes sur le site de l'ONSS.⁵⁷ Selon ces instructions, les montants versés par les entreprises pour couvrir les déplacements entre le domicile et le lieu de travail avec une voiture sont exonérés si les conditions suivantes sont respectées

- L'indemnité n'est pas supérieure à 0,3460€/kilomètre parcouru à ce titre

⁵⁶JVD, « Transport collectif organisé : des conditions plus strictes », *Le Fiscologue*, numéro 1292, 20 avril 2012, p. 2.

⁵⁷<https://www.socialsecurity.be/employer/instructions/dmfa/fr/latest/instructions/salary/particularcases/expensesreimbursement.html>

- La voiture utilisée ne peut appartenir à l'employeur ou être financée par lui.

Donc, l'indemnité versée par l'employeur est exonérée de cotisations sociales pour la distance couverte par le TCO s'il n'est pas fait usage d'un véhicule de société et si l'indemnité respecte le plafond au kilomètre repris ci-dessus. Si les travailleurs pratiquent le TCO avec un véhicule appartenant à l'employeur, les éventuelles indemnités versées par l'employeur pour couvrir cette distance seront soumises tant à des cotisations patronales qu'à des cotisations pour le travailleur.

Chapitre 3 : les influences du droit du travail

Toutes ces mesures fiscales tendent à inciter tant le travailleur que l'employeur à opter pour le transport collectif organisé plutôt que de venir au travail au moyen d'un véhicule personnel. Cependant, bien qu'attractif, ce procédé n'est pas toujours pratiquement réalisable. Il s'agit d'ailleurs de la raison principale pour laquelle il ne rencontre pas le sujet attendu selon notre avis. A cet égard, les récentes modifications en matière de flexibilité du travail apportée par la « loi Peeters », bien que bienvenues, risquent de ne pas arranger les choses.

Pratiquer le transport collectif organisé nécessite de trouver à la fois des travailleurs empruntant sensiblement le même trajet pour se rendre au travail mais qui pratiquent en outre les mêmes horaires. En effet, comment convaincre des travailleurs de venir ensemble au travail si cela implique de devoir patienter durant un laps de temps que les autres travailleurs aient fini leur travail. Peu sont les travailleurs qui ne seraient pas dérangés par le fait de rester plus tard sur leur lieu de travail sans pour autant pouvoir travailler/être rémunéré. Des horaires à la fois homogènes et réguliers semblent dès lors nécessaire afin de ne pas décourager les travailleurs à la pratique du covoiturage.

Force est de constater que la récente loi sur le travail faisable et maniable de 2017(aussi appelée loi Peeters)⁵⁸, bien que formalisant des pratiques permettant de concilier plus sereinement vie privée et vie professionnelle constitue réel frein pour le TCO.

Les articles 22 à 28 formalisent tout d'abord la pratique du télétravail occasionnel. Avant l'entrée en vigueur de la loi Peeters, seul le télétravail structurel, à savoir celui organisé et prévisible, était encadré par la législation : les parties pouvaient ainsi convenir que le travailleur allait par exemple exécuter son travail de son domicile une fois par semaine. Par contre, si le travailleur voulait de manière exceptionnelle exécuter du télétravail ou s'il voulait le faire de manière non régulière, il le faisait en dehors de tout cadre légal. Cette pratique était cependant acceptée par les services d'inspection. Dorénavant, le travailleur qui doit par exemple rester à son domicile pour attendre le plombier suite à une inondation ou pour être auprès de son enfant malade au cas où celui-ci a besoin de lui peut, dans un certain cadre, demander en dernière minute l'autorisation à son employeur d'effectuer ses prestations de travail de chez lui si cela est possible. Si le travailleur concerné devait utiliser le TCO en tant que passager ou, pire, en tant que chauffeur, il s'agit d'un nouveau point susceptible de poser des problèmes d'application pratique du TCO. Il faudrait donc en outre prévoir des chauffeurs de remplacement, ou alors interdire tout simplement ce type de télétravail aux travailleurs en question. Sans parler de la nécessité pour le télétravailleur passager d'également prévenir le travailleur chauffeur qu'il ne participera pas au transport collectif organisé le jour en question.

En outre, le titre 6 de la loi Peeters vise à instaurer des horaires dits flottants. Ces horaires permettent aux travailleurs de bénéficier d'une grande liberté dans leurs horaires de travail : en plus d'une plage fixe où

⁵⁸Loi concernant le travail faisable et maniable du 5 mars 2017, *M.B.*, 15 mars 2017, p. 35718.

ils ont l'obligation de travailler, les travailleurs bénéficient de plages d'horaires mobiles durant lesquelles ils peuvent travailler autant qu'ils veulent pour autant qu'ils s'organisent pour prester le nombre d'heures convenues sur une période de référence. Si ce système permet une nouvelle fois de pouvoir mieux concilier l'équilibre entre vie familiale et vie professionnelle, il n'est pas compatible avec le TCO : ce dernier nécessite en effet des horaires communs pour tous les travailleurs participants. Lorsque l'entreprise utilise des horaires fixes respectés par tous, il est facile d'organiser des heures d'arrivée/de départ communes. Par contre lorsque les travailleurs ont une totale liberté dans la gestion de leur horaire, le transport collectif est impossible. A moins que les travailleurs s'arrangent entre eux pour effectuer les mêmes horaires flottants, ce qui les amène dans tous les cas à perdre le bénéfice issu de la liberté de cette mesure.

Pour ces raisons, l'évolution du droit du travail semble avoir rendue plus complexe la pratique du transport collectif organisé.

Chapitre 4 : Vers une nouvelle mesure d'incitation au covoiturage ?

Notre avis concernant l'avenir du TCO est assez clair : dans sa forme actuelle et vu les changements annoncés en matière de déductibilité, seules les entreprises misant sur le marketing d'un label vert seront tentées de le mettre en place. Dans les autres cas, l'initiative de l'instauration du transport collectif organisé viendra des travailleurs qui utilisent un véhicule privé pour se rendre au travail et, pratiquant déjà le covoiturage, désirent augmenter leur exonération fiscale. Comme indiqué ci-dessus, le régime du TCO ne sera plus un incitant mais plutôt une aide lorsque le régime est déjà mis en place pour des considérations autres que fiscales. Cette considération nous pousse à remettre en question le rôle de l'impôt : s'il est d'abord une source de revenus pour l'Etat et ses entités, l'impôt doit selon nous jouer un rôle d'incitant vers des comportements du contribuable que l'Etat préconise.

Comme le confirme Béatrice Schobbens dans son interview, bon nombre des demandes de TCO à venir se feront à l'initiative des travailleurs avant d'être avalisées par l'employeur et ainsi pouvoir bénéficier de l'étiquette « organisé ». Cependant le caractère organisé par l'employeur se pose dans ce genre de pratique. Dans ce type de démarche, l'entreprise ne va alors qu'entériner des pratiques déjà existantes, via éventuellement l'établissement d'un règlement qui reprendra les règles édictées par les travailleurs. La dimension « organisé par l'employeur », fondement du régime initial est alors rangé au second plan, quand elle existe encore.

Les citoyens sont de plus en plus réceptifs, voir impliqués, tant sur les questions écologiques que sur les questions de mobilité. En outre, avec le développement des réseaux sociaux et des plateformes d'échange, il devient très facile pour un particulier d'organiser lui-même du covoiturage, avec un collègue ou d'autres personnes, sans devoir passer par son employeur. Selon notre point de vue, une part croissante de la population attend des initiatives législatives cohérentes à ce sujet, ou n'attend tout simplement pas ces initiatives pour agir quand on voit le succès des plateformes de covoiturations ou le développement des entreprises de mise à disposition de voitures partagées. Puisque le pôle des initiatives s'est déplacé en pratique de l'entreprise vers les particuliers, la législation (fiscale) ne devrait-elle pas suivre le mouvement et s'adapter ? Y a-t-il encore une raison à laisser l'initiative de la mesure à l'employeur plutôt que de mettre en place un système directement applicable par les travailleurs et dans lequel eux-mêmes pourraient trouver un avantage ?

A l'heure actuelle, quantité de travailleurs se rendent au travail en véhicule de société. Le gouvernement essaie de pallier à cela en instaurant des mesures telles que le cash for cars. Mais le problème est-il le

nombre de véhicules de société ou le fait que les travailleurs soient seuls dans leur habitacle ? Le fait que le véhicule appartienne à l'entreprise et non au travailleur n'est selon nous pas dérangeant en tant que tel. Ce qui l'est par contre, c'est l'utilisation parfois abusive de ce véhicule. Si on prend l'exemple de la société Colruyt renseigné dans l'interview de Béatrice Schobbens, cela fait partie des usages de l'entreprise qu'un travailleur qui dispose d'un véhicule de société passe prendre d'autres collaborateurs sur le chemin du travail. C'est automatique, cela coule de source. Cette bonne pratique n'est-elle pas plus efficace pour lutter contre la pollution et les embouteillages que de remplacer des véhicules de société par des véhicules personnels ou les gens seraient toujours seuls dans leur voiture ? Or, comme nous l'avons vu précédemment, un travailleur bénéficiant d'un véhicule de société n'a plus aucun incitant fiscal à passer prendre des collègues. La situation préalable à la modification de l'estimation de l'ATN véhicule, situation où le travailleur pouvait voir son ATN réduit, nous semble à cet égard plus efficace. Il est selon nous regrettable que l'Administration applique dorénavant une vision dualiste, ATN exonéré ou non, au lieu de diminuer la valeur de l'ATN en prônant certains comportements.

Tous ces éléments nous font penser que, plutôt que de s'accrocher aux piliers d'un ancien régime auquel on essaie de greffer les nouveautés sociétales (le covoiturage spontané), pourquoi ne pas opérer une profonde réforme de la fiscalité des moyens combinés de transport, *a fortiori* pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail ? Puisque les nouvelles technologies, associées à des tendances écologiques partagées par de plus en plus de monde, permettent de placer l'initiative dans les mains du travailleur, pourquoi garder un système dorénavant inadapté qui ne fonctionnait déjà pas dans le passé ? A cet égard, nous nous proposons de donner une piste de réflexion personnelle au lecteur quant à la mise en place d'un système fiscal permettant incitant le recours au covoiturage selon des aspects modernes et en tenant compte des politiques (probables) à venir telles que la taxe kilométrique ou des pratiques extérieures qui semblent fonctionner telles que la pratique de la carotte (et non du bâton) à Rotterdam.

Aux Pays-Bas, la ville de Rotterdam était en 2016 la huitième ville la plus embouteillée d'Europe avec près de 113 kilomètres de ralentissements chaque jour. Ville portuaire importante pour l'économie des Pays-Bas, le facteur mobilité revêt donc une importance manifeste. Afin de diminuer ses soucis de mobilité, la ville de Rotterdam a décidé d'agir à contrecourant des pratiques qui se font ailleurs : plutôt que d'agiter le bâton et de taxer les comportements congestionnant le trafic routier, elle a décidé de tendre une carotte et d'octroyer une prime pour les travailleurs qui modifient leurs pratiques, via des modes de transport plus responsables ou tout simplement en décalant leurs horaires de trajet. La pratique correspond alors à un « péage inversé », où l'utilisateur est payé s'il adopte le comportement souhaité. Pour mettre en place cette pratique, les autorités ont au préalable réalisé une collecte de données : durant deux à trois mois, ils ont recueilli les informations via les réseaux de caméras existants ou via les données GPS des smartphones afin de savoir qui sont les automobilistes dans les embouteillages aux heures de pointe. Une fois ces données analysées, Rotterdam a mis en place depuis 2009 un système de prime de 3 à 8€ lorsque les usagers changent leurs habitudes (utilisation d'un vélo ou du covoiturage, décalage des horaires afin de pas rouler entre 6h et 9h et entre 15h30 et 18h30, ...). Le système est une réussite puisqu'il a permis de diminuer les trajets aux heures de pointe de 5 à 10%.⁵⁹ Cependant, la mesure a bien évidemment un coût puisqu'il est ici question de payer les usagers et non de les faire payer et sa transposition dans un modèle national et non local pose donc question. La viabilité d'un tel système chez nous ne serait dès lors envisageable que dans le cadre d'une réforme profonde de la mobilité, au moyen de revenus tirés d'une autre source. Cependant, bien qu'inadapté pour une transposition chez nous en l'état, certaines idées peuvent être conservées.

59 <https://www.revuefec.com/revue/rotterdam-une-nouvelle-phase-pour-le-peage-inverse/> et https://www.francetvinfo.fr/monde/pays-bas/rotterdam-une-ville-qui-paye-pour-eviter-les-bouchons_1531411.html ; articles consultés en ligne le 29 juillet 2018.

Autre source d'inspiration : la taxe kilométrique. Depuis 2016, les poids lourds parcourant nos autoroutes sont taxés au kilomètre selon les routes qu'ils empruntent. La mesure, qui avait fait l'objet de vives critiques, accompagnées d'actions de protestation de la part du secteur du transport, semble maintenant acceptée et rapporte de gros montants aux Régions. A l'époque, il n'était pas question d'une volonté politique d'étendre la mesure aux autres véhicules. En avril 2018, des interventions de la FEBIAC (fédération du secteur automobile) et de la FEB (au travers de son administrateur-délégué Mr Pieter Timmermans) ont ravivé le débat en s'exprimant pour l'instauration d'une taxe kilométrique intelligente en remplacement de la taxe de mise en circulation. Les premiers échanges montrent une réticence du côté wallon : tandis que le CDH (au travers notamment du Ministre Collin) estime la mesure nuisible pour les habitants des zones rurales, le ministre wallon de l'emploi Mr Jeholet craint quant à lui que la mesure n'aboutisse à une taxation déguisée sur le travail, que les travailleurs qui se lèvent tôt pour se rendre à leur emploi se retrouvent alors plus taxés que ceux qui restent bien au chaud à leur domicile sans bouger. Selon lui, l'impôt ne constitue pas une réponse unanime à chaque problème, les problèmes de mobilité y compris.

Néanmoins, bien que certaines des critiques soient compréhensibles, nous estimons que l'avenir de la mobilité en Belgique doit/peut passer par l'instauration d'une taxe kilométrique. Cette dernière a justement l'avantage d'être très malléable et de pouvoir ainsi favoriser certains types de comportements, tout en protégeant certaines classes de la population. Les critiques des politiques énoncées ci-dessus doivent dès lors être entendues mais peuvent aussi permettre de perfectionner le système plutôt que de le ranger aux oubliettes.

Ainsi, l'interview de Monsieur Pierre Courbe disponible en annexe nous apprend que selon lui, le seul moyen pour que la mesure soit efficace serait de prévoir un très gros montant au kilomètre. Si le montant est dérisoire, les usagers ne modifieront pas leurs comportements. Pour répondre aux préoccupations du Ministre Jeholet, ne pourrions-nous pas prévoir une taxe kilométrique très élevée, mais qui serait mise en place en même temps qu'une diminution du taux d'imposition des personnes physiques sur leurs revenus. On pourrait dès lors fonctionner avec un budget neutre, en diminuant le coût du travail en Belgique (qui constitue à ce jour un frein pour les investissements étrangers) et permettrait en outre aux travailleurs de se rapprocher de leur lieu de travail. Les travailleurs qui adoptent des comportements responsables, en travaillant à proximité de leur domicile par exemple, pourraient dès lors payer moins d'impôt suite à la diminution de l'impôt des personnes physiques. Et grâce au transfert, il serait effectivement possible de mettre en place une taxe élevée susceptible de modifier les attitudes des gens. La réduction des embouteillages permettrait en outre de faire économiser les centaines de millions d'euros perdus chaque année par les entreprises privées à cause des problèmes de circulation.

Quant à la préoccupation du Ministre Collin, le but de la taxe kilométrique n'est évidemment pas d'encore plus défavoriser les habitants des zones rurales ne bénéficiant pas de facilités en ce qui concerne les transports en commun. Notre idée est dès lors une taxe kilométrique dont le montant au kilomètre serait dépendant du réseau routier utilisé, les zones rurales coûtant dès lors moins chères que les zones (péri)urbaines où le travailleur peut utiliser les transports en commun.

Le lien avec le TCO peut ainsi maintenant se faire : nous avons développé plus haut pourquoi nous estimons que le TCO, dans sa forme actuelle, n'est plus efficace et pourquoi il faut faire passer l'initiative du transport collectif vers le citoyen et non plus vers les entreprises. Or, l'instauration d'une éventuelle future taxe kilométrique ainsi que l'idée du péage inversé, et donc d'un « paiement » au profit du citoyen responsable, sont des sources d'inspiration pour le système que nous envisageons.

Notre idée consisterait donc à étendre la taxe kilométrique à tous les véhicules automobiles et plus seulement aux poids lourds. La taxe kilométrique consisterait alors en un prélèvement au kilomètre tributaire du réseau routier utilisé : la circulation dans les zones rurales au sein desquelles on ne constate pas ou peu d'embouteillage durant les heures de pointe, ainsi que les zones pour lesquelles le réseau des transports en commun n'est pas suffisamment développé seraient ainsi bien moins coûteuses, voire même éventuellement gratuites. *A contrario*, les zones fortement embouteillées et pourtant desservies par les transports en commun tels que les axes menant aux grandes villes ou l'intérieur de ces dernières seraient sujettes à une taxe kilométrique dont le montant serait réellement dissuasif. Le fait de pouvoir opérer une différence de montant selon le réseau utilisé constitue selon nous l'un des principaux avantages de la taxe kilométrique : elle est malléable, adaptable aux besoins et permet de cibler les réseaux/comportements qu'on voudrait éviter.

En plus d'un montant tributaire du réseau utilisé, nous envisageons également une « touche rotterdamoise » au système : une carotte sous la forme d'une réduction d'impôt dont la valeur dépendrait du nombre de kilomètres parcourus à plusieurs dans la voiture pendant les heures de pointe. Dans le système applicable actuellement pour les poids lourds, ceux-ci se doivent de disposer à leur bord d'un OBU (on board unit), sorte de GPS enregistrant les données d'utilisation du véhicule, allumé afin de calculer le nombre de kilomètres parcouru sur les réseaux payants. L'idée serait ici d'intégrer des lecteurs de carte ID dans les OBU privés. Ceci permettrait de contrôler le nombre de personnes dans le véhicule mais également l'identité des contribuables, et que les informations soient directement transmises par l'OBU afin que la réduction puisse se calculer. La réduction serait croissante selon le nombre de personnes dans le véhicule pour parcourir la distance pendant les heures de pointe. Afin d'éviter tout risque de détournement, la réduction ne serait possible que pendant les heures de pointe et pour autant que les trajets correspondent à des trajets nécessairement parcourus au regard des horaires de travail des contribuables concernés.

Le système permettrait en outre de faire contribuer les utilisateurs « étrangers » de nos réseaux routiers puisque ceux-ci devraient alors se procurer un OBU temporaire lorsqu'ils fréquentent nos routes, à l'instar des utilisateurs des réseaux suisses qui doivent au préalable se procurer une vignette. En effet, alors que d'autres Etats tels la France et ses péages ou la Suisse et ses vignettes font payer les utilisateurs étrangers, la Belgique ne le fait pas. Or, située au centre de l'Europe, le trafic interne est loin d'être uniquement domestique. La taxe kilométrique permettrait donc de faire payer tous les utilisateurs du réseau et non seulement les résidents comme la taxe de mise en circulation.

L'ébauche de solution proposée ci-dessus rencontre selon nous deux problèmes majeurs : le droit européen et la Régionalisation consécutive à la sixième réforme de l'Etat.

Le premier frein est donc le droit européen. Comme indiqué par Pierre Courbe dans son interview, les Etats de l'UE sont tenus de respecter la directive Eurovignette, laquelle prévoit un plafond que les Etats ne peuvent dépasser en ce qui concerne les taxes relatives à l'usage des voies routières. Ce plafond, calculé uniquement sur des désagréments liés à la pollution sonore et écologique, est selon Pierre Courbe beaucoup trop faible que pour être efficace. Or, la taxe kilométrique serait directement dans le champs d'application de la directive et ne pourrait donc pas être supérieure au plafond prévu par cette dernière. Si les libertés fondamentales telles que la libre circulation des personnes doivent rester les fondements de l'UE, cette dernière ne devrait-elle pas modifier ce type de directives afin d'autoriser certaines restrictions indirectes à ces libertés ? Des restrictions qui seraient alors bien évidemment proportionnelles et dans le but d'agir en harmonie avec des considérations telles la lutte contre la pollution qui

n'inquiétaient pas grand monde lors des fondements de l'Europe mais qui revêtent une importance capitale de nos jours ? Le paradoxe veut que l'UE se soit bâtie sur l'acier et le charbon, on voit dès lors que les considérations d'alors n'avaient rien d'écologique, mais il est cependant regrettable que ce soit dans notre cas une institution supranationale telle que l'UE qui mettent des bâtons dans les roues d'une pensée écologique.

Autre pierre d'achoppement, la Régionalisation. Depuis le 1^{er} janvier 2014, les Régions sont donc compétentes non seulement pour établir la taxe kilométrique mais également la réduction d'impôt y afférente. Cependant, nous avons vu que dans notre système, un éventuel transfert via la réduction de l'impôt sur le revenu des personnes physiques peut être nécessaires. Des négociations entre les Régions et l'Etat fédéral doivent donc s'opérer pour les modalités pratiques du transfert. Or, on sait en Belgique comme ce type de négociation peut être compliqué.

Quant au contribuable qui bénéficierait d'une réduction d'impôt supérieure à sa taxe kilométrique, nous estimons qu'il devrait alors bénéficier d'une prime correspondante émanant de la Région d'où provient sa réduction d'impôt. Faire reporter cette réduction sur un autre impôt, tel que l'impôt sur les revenus, nous semble en effet trop complexe car cela engendrerait un nouveau transfert compliqué à négocier : le contribuable bénéficierait d'une réduction d'impôt accordée par la Région bruxelloise par exemple alors même qu'il vit en Région wallonne. Une prime correspondant au montant de la réduction permettrait de contrer ce problème.

Deuxième partie : Le vélo de société

La deuxième partie du sujet traite des incitants fiscaux au vélo de société afin d'en faire une alternative au véhicule (de société) pour se rendre au travail. Le lecteur attentif remarquera que cette seconde partie est sensiblement moins conséquente que la première. La raison est à la fois double et volontaire : comme indiqué, le transport collectif organisé a été particulièrement évolutif ces dernières années avant d'arriver à la situation actuelle. Il était donc selon nous nécessaire de parcourir cette évolution afin de comprendre la situation complexe applicable de nos jours. En ce qui concerne le vélo de société, son traitement fiscal est selon nous à la fois très avantageux et nettement plus simple. Il nécessite moins d'explications pour s'en imprégner.

En outre, bien que le législateur agisse dans le sens contraire, notre croyance personnelle est que le transport collectif organisé est une alternative plus intéressante que le vélo de société à l'usage d'un véhicule individuel pour se rendre au travail. Le vélo de société est en effet à un stade de maturité presque final en matière d'incitants légaux, on ne pourrait selon nous faire beaucoup plus pour promouvoir le recours à ce mode de transport. Le seul frein qui demeure à son utilisation est l'aspect pratique, à savoir que le vélo est un moyen de locomotion uniquement utilisable sur des petites distances (bien que les nouvelles technologies telles que le vélo pliable et le speed pedelec tendent à restreindre ce frein). Et ce encore plus lorsque le trajet vise à couvrir une distance domicile – lieu de travail : à moins de pouvoir bénéficier de douches sur le lieu de travail, peu de travailleurs prendront le risque d'effectuer un long trajet avant/après leur journée de travail. Cette impossibilité pratique d'effectuer de plus longues distances est cependant atténuée par l'assimilation récente du speed pedelec aux vélos de société (*voy. Infra*).

Le régime fiscal du vélo de société a été revu en 2009 au travers de la loi de relance économique⁶⁰. Cette loi contient plusieurs dispositions visant à encourager le recours à la bicyclette pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail.⁶¹ Comme indiqué ci-dessus, nous ne verrons que ce dernier régime, lequel est très avantageux pour le contribuable. L'analyse portera dans un premier temps sur le traitement réservé au vélo mis à disposition du travailleur par l'entreprise, que ce soit pour se rendre au travail ou pour des déplacements privés. Nous aborderons l'aspect fiscal mais également la vision de l'ONSS. Dans un second temps, nous verrons le régime réservé aux indemnités payées par l'employeur lorsque le travailleur utilise un vélo, qu'il soit propre ou de société, pour effectuer le trajet domicile – lieu de travail.

Chapitre 1 : le vélo d'entreprise comme avantage rémunérateur

L'article 25 de la loi de relance économique précitée a permis de modifier l'article 38, §1^{er}, al. 1^{er}, 14^o C.I.R. La nouvelle disposition prévoyait dès lors, entre autre chose, qu'est exonéré « *l'avantage résultant de la mise à disposition d'une bicyclette et d'accessoires, y compris les frais d'entretien et de garage, qui est effectivement utilisée pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail* ».

La portée de cette disposition a posé certaines questions au début. Durant les travaux préparatoires de la loi en Commission des Finances du Sénat, le secrétaire d'Etat Clerfayt a dans un premier temps estimé que la nouvelle exonération ne concernait que l'utilisation du vélo pour les déplacements entre le

⁶⁰ Loi de relance économique du 27 mars 2009, *M.B.*, 7 avril 2009, p. 25986.

⁶¹ JVD, « Bicyclettes de société : l'usage purement privé imposable ? », *Le Fiscologue*, numéro 1154, 3 avril 2009, p. 3.

domicile et le lieu de travail.⁶² Si le travailleur utilisait en plus le vélo à des fins privées, l'avantage devait par conséquent être imposé selon les règles ordinaires dans le chef du travailleur.⁶³ Cette interprétation est d'autant plus étonnante qu'elle est contraire au texte de loi puisque ce dernier précise qu'il s'agit de l'avantage qui est exonéré, et non le simple déplacement entre le domicile et le lieu de travail.

L'interprétation du secrétaire d'Etat a très rapidement été revue par l'Administration⁶⁴ qui, dès 2011, confirme l'interprétation majoritaire en précisant que l'usage purement privé pouvait être également exonéré pour autant que l'utilisation respecte les prescrits du texte de loi, à savoir que le travailleur utilise effectivement la bicyclette pour se rendre au travail.⁶⁵ Cette nouvelle position avait au moins l'avantage de permettre d'éviter de longues discussions entre les inspecteurs et le contribuable sur les montants minimales de l'avantage résultant de l'utilisation privée. Selon la Commission du ruling, l'avantage pouvait même être évalué à 0€ tant il était négligeable.⁶⁶

Bien que le vélo constitue un avantage social exonéré et devrait, à ce titre, être considéré comme une dépense non admise⁶⁷, le législateur a veillé à satisfaire tout le monde, travailleur comme employeur, en permettant à ce dernier de déduire les coûts de la bicyclette. Mais le cadeau aux employeurs ne s'arrête pas là : non seulement ils peuvent déduire ces montants, mais certains frais ouvrent même le droit à une déduction à hauteur de 120% ! La loi de relance économique a en effet modifié l'article 64ter qui prévoit une déduction à 120% pour

« 3° les frais faits ou supportés spécifiquement en vue de favoriser l'usage de la bicyclette par les membres du personnel de leur domicile à leur lieu de travail dans la mesure où les frais sont faits ou supportés en vue :

a) d'acquérir, de construire ou de transformer un bien immeuble destiné à l'entreposage des bicyclettes pendant les heures de travail des membres du personnel ou à mettre un vestiaire ou des sanitaires composés ou non de douches à la disposition de ceux-ci;

b) d'acquérir, d'entretenir et de réparer des bicyclettes et leurs accessoires qui sont mis à la disposition des membres du personnel. »;

(...)

Lorsque les frais visés à l'alinéa 1er, 1° et 3°, se composent d'amortissements afférents aux immobilisations corporelles visées à l'alinéa 1er, 3°, ou aux véhicules visés à l'alinéa 2, le montant déductible par période imposable est obtenu en majorant de 20 p.c. le montant normal des amortissements de cette période. Les bicyclettes visées à l'alinéa 1er, 3°, b, sont amorties par annuités fixes dont le nombre ne peut être inférieur à trois. »⁶⁸

L'« extra déductibilité » garantie depuis 2009 est dès lors très large : elle couvre non seulement la base, à savoir l'acquisition, l'entretien et les réparations des vélos mis à la disposition des membres du personnels mais également tous les accessoires dont peuvent bénéficier ces derniers pour une pratique saine et sécurisante de la bicyclette. Nous pouvons citer à titre d'exemple le casque, la veste fluorescente, ou encore un kit de réparation. Le législateur a été encore plus loin dans les frais accessoires puisque la disposition prévoit explicitement la possibilité de déduire à 120% tous les frais liés à la mise en place

⁶²JVD, « Bicyclettes de société : l'usage purement privé imposable ? », *Le Fiscologue*, numéro 1154, 3 avril 2009, p. 3.

⁶³Doc.parl. Sénat 2008-09, n° 4-1199/2.

⁶⁴Ci.RH.242/612.802 (AGFisc. n° 47/2011) du 19 octobre 2011.

⁶⁵JVD, « Bicyclettes de société : exonération totale, même en cas d'usage privé », *Le Fiscologue*, numéro 1269, 28 octobre 2011, p. 1.

⁶⁶JVD, « Bicyclettes de société : l'usage purement privé imposable ? », *Le Fiscologue*, numéro 1154, 3 avril 2009, pp. 4-5.

⁶⁷E. LAMMENS, « Le vélo d'entreprise : sécurité sociale et fiscalité », *L'indicateur social*, numéro 17, 1-15 octobre 2013, p. 15.

⁶⁸Loi de relance économique du 27 mars 2009, art. 26, *M.B.*, 7 avril 2009, p. 25986.

d'un endroit pour entreposer les vélos pendant les heures de travail et au développement de sanitaires susceptibles d'occuper des douches pour les travailleurs. Tout est donc mis en place pour inciter l'employeur à encourager le travailleur à venir au travail à vélo. Ce dernier bénéficie d'un confort et d'une sécurité puisque son vélo est stocké dans un endroit sûr et qu'il peut se rafraîchir en arrivant. L'employeur est lui incité à exposer ses différents frais, non seulement pour les avantages liés à sa comptabilité mais aussi pour le bien-être de ses travailleurs, dimension prenant de plus en plus de place dans les entreprises.

D'un point de vue technique, la déductibilité à 120% se fait au moyen d'une majoration de 20% des amortissements, en précisant que le cout des bicyclettes en tant que tel ne peut être amorti en moins de trois ans.

Chapitre 2 : les indemnités liées à l'usage du vélo pour se rendre au travail

Un travailleur qui se rend au travail au moyen d'une bicyclette peut bénéficier d'une exonération. Cette exonération ne peut cependant pas dépasser un forfait kilométrique égal à 0,145€ (0,23€ pour l'année 2018). Cette possibilité existe que le travailleur fasse appel au forfait de frais (article 38, § 1er, alinéa 1er, 14°, a) du Code des impôts sur les revenus 1992) ou que le travailleur déduise ses frais réels (article 66bis du même code) : dans les deux cas le montant exonéré reste le même. Dans le cas du travailleur qui déduit ses frais réels, la distance prise en compte sera par contre limitée à 100 kilomètres par trajet simple selon l'article 43/1 de l'Ar/C.I.R.⁶⁹

La question du cumul de l'indemnité allouée sur base de l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 14°, a) s'est posée à plusieurs égards.

Tout d'abord, les deux exonérations prévues à l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 14° sont-elles cumulables ? Un travailleur (ou un dirigeant d'entreprise, les deux statuts bénéficiant de la même exonération⁷⁰) qui bénéficie d'un avantage social exonéré sous la forme de la mise à disposition d'une bicyclette de société peut-il en plus être exonéré d'impôt sur les éventuelles indemnités qu'il percevrait de la part de son employeur lorsqu'il utilise cette bicyclette pour se rendre au travail ? On assisterait ainsi à un double avantage puisque non seulement le travailleur ne doit pas subir des frais pour acheter un vélo, mais il bénéficie en plus d'une exonération sur l'indemnité pour couvrir les frais qu'il n'a pas. La question a été directement tranchée lors des discussions relatives au projet de loi puisque les documents parlementaires indiquent clairement le cumul possible de ces deux exonérations.⁷¹ L'Administration a par la suite confirmé cette possibilité de cumul dans sa circulaire parue en 2011⁷². Les travaux préparatoires justifient ce cumul en se basant sur l'idée que, même si le travailleur n'a pas de frais liés à l'achat d'une bicyclette, il peut avoir d'autres frais tels que les vêtements adaptés à l'utilisation d'un vélo. Cet argument nous semble boiteux vu le spectre très large couvert par l'exonération du travailleur et l'« extra déductibilité » de l'employeur, les deux couvrant également les accessoires liés à la pratique du vélo. Le second argument mentionné dans les travaux préparatoires, à savoir la création d'un incitant à l'utilisation de ce moyen de transport⁷³, nous semble dès lors plus relevant.

⁶⁹JVD, « Avantages fiscaux pour les cyclistes : étendus aux 'speed pedelecs' », *Le Fiscologue*, numéro 1523, 2 juin 2017, p. 2.

⁷⁰JVD, « Bicyclettes de société : exonération totale, même en cas d'usage privé », *Le Fiscologue*, numéro 1269, 28 octobre 2011, p. 2.

⁷¹*Ibidem*

⁷²Ci.RH.242/612.802 (AGFisc. n° 47/2011) du 19 octobre 2011.

⁷³Doc. parl. Chambre 2008-2009, n° 52-1788/007.

Ensuite, quid du cumul entre les différentes exonérations liées au recours à des moyens de transports différents pour effectuer un même trajet ? Autrement dit, peut-on cumuler l'exonération générale de l'intervention patronale dans les frais de déplacement domicile/lieu du travail (art. 38, § 1, al. 1, 9° CIR) avec l'indemnité de bicyclette ? D'un point de vue légal, l'exonération spécifique pour l'usage de la bicyclette « ne peut être cumulée pour le même déplacement ou partie de celui-ci » avec les autres exonérations de l'intervention patronale dans les frais liés aux déplacements entre le domicile et le lieu du travail (art. 38, § 1, al. 2 CIR). De manière assez logique, il n'est donc pas possible de cumuler des exonérations pour des frais liés à un même trajet. Cela reviendrait sinon à une double couverture pour des mêmes frais. Il est par contre possible de cumuler les exonérations lorsque le trajet entre le domicile et le lieu de travail est scindé, de sorte qu'une partie du trajet soit réalisée au moyen d'une bicyclette tandis qu'un autre moyen de transport est utilisé pour compléter la distance qui sépare le travailleur de son lieu de travail. Si nous prenons l'exemple de plus en plus courant vu les avancées technologiques d'un vélo pliable que le travailleur prend avec lui dans le train, l'indemnité versée par l'employeur pour couvrir la distance parcourue dans le train sera exonérée sur base de l'article 38, § 1^{er}, al. 1^{er}, 9° a) C.I.R. tandis que l'indemnité versée en recouvrement des frais liés à la distance parcourue à vélo sera exonérée sur base de l'article 38, § 1^{er}, al. 1^{er}, 14° a) C.I.R. Ce raisonnement n'a pas été directement explicité par la loi mais a été confirmée par le Ministre des Finances de l'époque.⁷⁴

Dans sa circulaire de 2011, l'Administration semble toutefois limiter ce cumul selon le moyen de transport utilisé par le contribuable pour compléter son trajet de vélo : le cumul ne serait ainsi possible que si l'autre moyen de transport est un "transport public en commun ou un transport collectif organisé par l'employeur". Le cumul n'est donc pas possible, par exemple, avec un trajet fait avec une voiture personnelle du travailleur.⁷⁵

Afin de terminer la vision fiscale du traitement réservé au vélo de société, il convient de mentionner les récents changements législatifs assimilant les cycles motorisés et les « speeds pedelecs » aux bicyclettes pour toutes les dispositions fiscales vues dans la présente partie. Par speed pedelec, il faut entendre la bicyclette électrique avec pédalage assisté permettant d'atteindre des vitesses supérieures à 25 km à l'heure.⁷⁶ La loi du 22 octobre 2017⁷⁷, en ses articles 2 à 5, modifie en effet les articles 38, 64^{ter} et 66^{bis} du C.I.R. afin d'ajouter les cycles motorisés et les speed pedelecs aux bénéficiaires tant des exonérations que de l'« extra déductibilité » accordées aux bicyclettes d'entreprises. Le changement législatif clôture donc un débat entamé suite aux récentes nouveautés technologiques en la matière ayant rendu la pratique du vélo électrique beaucoup plus accessible.⁷⁸ Encore une fois, le législateur prend le parti de la promotion de ce type de moyen de transport écologique.

En outre, une autre nuance est apportée puisque le texte ne parle plus de bicyclette mais de cycle : A la différence de ce que renseignait le Ministre des Finances avant ce changement législatif, cela signifie que les vélos de course et vélos tout terrains sont dorénavant assimilés aux vélos traditionnels pour les

⁷⁴X, « Déplacements domicile-travail. Indemnité de bicyclette. Exonération. Cumul avec d'autres exonérations », *Le Fiscologue*, numéro 1196, 17 mars 2010, p. 17.

⁷⁵JVD, « Bicyclettes de société : exonération totale, même en cas d'usage privé », *Le Fiscologue*, numéro 1269, 28 octobre 2011, p. 3.

⁷⁶JVD, « Avantages fiscaux pour les cyclistes : étendus aux 'speed pedelecs' », *Le Fiscologue*, numéro 1523, 2 juin 2017, pp. 2-3.

⁷⁷Loi du 22 octobre 2017 portant des dispositions fiscales diverses I, *M.B.*, 10 novembre 2017, p. 98213.

⁷⁸JVD, « Avantages fiscaux pour les cyclistes : étendus aux 'speed pedelecs' », *Le Fiscologue*, numéro 1523, 2 juin 2017, p. 3.

dispositions fiscales vues ci-dessus. La nouvelle définition fiscale couvre donc les vélos dans un sens très large.⁷⁹

Chapitre 3 : Le vélo de société vu par l'ONSS

Comme indiqué *supra*, le traitement sociale d'un avantage est presque aussi important que son traitement fiscal. Malheureusement, les pratiques des deux administrations ne sont pas toujours harmonisées. Le traitement réservé au vélo de société en est la preuve.

Comme indiqué ci-dessus, ce dernier bénéficie d'une exonération fiscale pour peu que le travailleur l'utilise effectivement pour accomplir le trajet entre son domicile et son lieu de travail. En sécurité sociale, cette exonération n'est pas possible, tant et si bien que des cotisations sociales devront être calculées sur la valeur de cet avantage alors même qu'il ne constitue pas de la rémunération au sens fiscal.

Mais comment évaluer la valeur de l'avantage résultant de la mise à disposition d'un vélo de société également pour les besoins privés du travailleur (rappelons que s'il n'y a qu'une utilisation professionnelle, aucune cotisation ne sera due car il n'y aura pas d'avantage dans le chef du travailleur) ? Vu qu'aucun forfait n'existe, il est donc nécessaire de se baser sur la valeur réelle de l'avantage. En pratique, l'ONSS va se baser sur la valeur d'achat du vélo (et des éventuels accessoires), T.V.A.C. Il conviendra de diviser ce montant par la durée prévue de l'amortissement du vélo dans les comptes de l'entreprise. On obtient ainsi la valeur annuelle de l'avantage, laquelle peut facilement être convertie en valeur mensuelle. A cette valeur mensuelle, il convient d'appliquer le prorata selon le ratio prévu d'utilisation privée. Employeurs et travailleurs veilleront donc à ventiler l'utilisation du vélo fourni par l'employeur. Par l'application de ce prorata à la valeur mensuelle du vélo, on obtient la valeur de l'avantage sur laquelle des cotisations vont être calculées.⁸⁰

Exemple : Imaginons un vélo qui coûte 400€ et que l'employeur décide de l'amortir sur 4 ans. La valeur mensuelle de l'avantage sera dès lors de 8,33€ ($400/4=100/12$). S'il a été décidé que l'utilisation privée correspondrait à 60% de l'utilisation du vélo, le calcul des cotisations sociales se fera sur une base de 5€.

Force est de constater que l'usage privé du vélo est particulièrement difficile à prouver pour l'ONSS, bien plus que pour un véhicule disposant d'un compteur kilométrique. L'ONSS postule dès lors une présomption d'utilisation partiellement privée. L'employeur veillera dès lors à inscrire une interdiction explicite d'utilisation privée dans la convention de mise à disposition si tel n'était pas le cas.⁸¹ En cas d'utilisation privée autorisée, les parties peuvent toujours convenir d'une ventilation avec une utilisation privée sous-évaluée. L'ONSS risque alors fort de manquer de preuves pour contredire l'évaluation des parties. Cette pratique sera par contre plus compliquée si le vélo en question est un vélo de course ou un vélo tout terrain, catégories dont le nombre risque d'augmenter vu les nouveautés fiscales...

Pour ce qui est du traitement réservé aux indemnités payées par l'employeur pour couvrir la distance effectuée par le travailleur entre son domicile et son lieu de travail, on ne peut que constater avec bonheur la continuité avec les règles fiscales : aucune cotisation ne sera due sur les montants inférieurs à 0,23€/kilomètre. Si l'indemnité est supérieure, seule l'excédent sera soumis au calcul de cotisations

⁷⁹ *Ibidem*.

⁸⁰ E. LAMMENS, « Le vélo d'entreprise : sécurité sociale et fiscalité », *L'indicateur social*, numéro 17, octobre 2013, p. 16.

⁸¹ *Ibidem*.

sociales.⁸² Autre rapprochement avec l'administration fiscale, l'ONSS a mis à jour les instructions administratives sur son site internet pour prendre en considération les changements fiscaux et permettre explicitement l'exonération liée à la pratique du vélo pour les bicyclettes à propulsion électrique et les speed pedelecs. Par contre, le cumul autorisé par le fisc n'est pas toléré par l'ONSS : l'exonération de 0,23€/kilomètre n'est valable que si le vélo appartient au travailleur. Aucun cadeau n'est donc fait par l'ONSS pour le vélo de société.⁸³

⁸² *Ibidem*.

⁸³ <https://www.socialsecurity.be/employer/instructions/dmfa/fr/latest/instructions/salary/particularcases/expensesreimbursement.html>

Conclusion

Comme cela a été précisé dans l'introduction de la présente étude, tant le transport collectif organisé que le vélo pour se rendre au travail ne bénéficient pas d'un grand succès à Bruxelles et en Wallonie. Pourtant, des mesures fiscales sont mises en place afin de favoriser cette pratique.

En ce qui concerne le vélo, force est de constater que le législateur pourrait difficilement aller plus loin. L'ensemble des mesures nous fait penser que les textes fiscaux en la matière ont atteint leur stade de maturité et que les seules adaptations vont maintenant avoir trait aux avancées technologiques, tels que les récents changements liés aux cycles motorisés. Le régime actuel est dans tous les cas très intéressant, que ce soit pour l'employeur – et les possibilités très larges de déduire les frais à 120% - ou pour le travailleur – qui bénéficie non seulement de l'exonération de l'avantage résultant de la mise à disposition d'un cycle, lequel peut être onéreux s'il est motorisé, mais également de l'exonération sur l'indemnité pour les kilomètres parcourus. Les seuls changements attendus concernent le traitement en matière de sécurité sociale, afin que les deux régimes puissent être harmonisés. Nous n'avons dès lors pas jugé nécessaire de réfléchir à un système alternatif car notre conclusion est que ce système est déjà très cohérent. Béatrice Schobbens le cite d'ailleurs comme exemple à suivre dans son interview.

Il est pertinent de relever que, bien que les règles fiscales soient fédérales et donc s'appliquent indistinctement aux trois Régions, les flamands utilisent cinq fois plus le vélo pour se rendre au travail que les bruxellois et dix fois plus que les wallons. Il semble qu'un écueil culturel existe, ou alors est-ce simplement la communication auprès des entreprises bruxelloises et wallonnes sur les avantages fiscaux du vélo qui ne passent pas ? Le problème peut également venir de la densité démographique et des distances probablement moins longues à accomplir en Flandre pour se rendre sur le lieu de travail. La récente assimilation des cycles motorisés au régime devrait permettre de lever ce frein puisque les distances parcourables sont maintenant plus grandes. Il serait intéressant de faire une nouvelle analyse des statistiques dans les années à venir pour voir l'impact de cette mesure.

En ce qui concerne le transport collectif organisé, les lignes sont beaucoup moins claires. Tout d'abord, il est regrettable que le législateur n'ait posé que les bases du régime, laissant à l'Administration le soin de compléter le surplus. Cela nous conduit à un régime essentiellement constitué de *soft law* au détriment de textes certes plus rigides mais gages de sécurité, car disposant d'une réelle force juridique devant les tribunaux, et de continuité.⁸⁴

Ensuite, les nombreuses évolutions intervenues ces vingt dernières années montrent que tant le législateur que l'Administration se cherchent quant au cadre à donner au TCO. D'une vision à la base très rigide, ne comprenant que le transport collectif au moyen d'un autobus ou d'un autocar, le système a été étendu aux autres moyens de locomotion, même le véhicule de société. Ces dernières années, tant l'Administration que le législateur donnent l'impression de revenir en arrière et de « désinvestir » dans le TCO : tout d'abord, l'Administration a profité de la réforme de l'avantage résultant de la mise à disposition pour rendre le système beaucoup moins attractif pour les travailleurs chauffeurs utilisant ce type de véhicule. De nos jours, celui qui bénéficie d'un véhicule de l'entreprise également pour ses besoins privés n'a plus d'avantage fiscal à passer prendre ses collègues sur le chemin du travail, ce qui n'était pas le cas avant. En outre, le législateur revient également sur ses pas en supprimant la déductibilité à 120%.

⁸⁴JVD, « Transport collectif organisé : des conditions plus strictes », *Le Fiscologue*, numéro 1292, 20 avril 2012, p. 1.

Revient-on en arrière car on estime que la mesure n'a pas pris l'envol escompté ? Dans ce cas les couts sont aussi moindres pour le budget national et donc il n'est pas nécessaire de faire des coupes. Ou alors estime-t-on que, vu la montée des courants liés à la RSE, il n'est plus nécessaire d'avoir des incitants fiscaux pour inciter les entreprises à adopter des comportements écoresponsables ? Toujours est-il que nous trouvons le message envoyé aux entreprises regrettable...

Mais peut-être la question est-elle là : doit-on continuer à faire reposer sur l'entreprise la charge de l'organisation du covoiturage ? C'est parce que nous pensons le contraire que nous avons imaginé un système uniquement tourné vers le travailleur. Vu l'état actuel du droit européen et de la fédéralisation de notre Etat, un système similaire ne sera de toute façon pas possible à court ou moyen terme. Mais pourquoi pas voir plus loin, pour une fois ?

Annexe I : interview

Interviewé : Béatrice Schobbens, ancienne collaboratrice de Taxi Stop et désormais conseillère à la cellule mobilité de l'Union Wallonne des Entreprises

- 1) Quelle était l'activité de l'association en lien avec le transport collectif organisé dans laquelle vous prestiez ?

Béatrice Schobbens : *Taxi Stop est une ASBL qui a pour but de rentabiliser les biens privés par un usage collectif. L'activité principale vise le développement et la mise à disposition de l'application carpool.be. Mais l'association s'occupe également de mettre à disposition des ressources privées (ex : voiture) afin de fluidifier le trafic. L'ASBL ne s'occupe donc pas seulement du TCO mais appréhende tous les axes du covoiturage. A ce titre, elle s'articule autour de deux axes principaux : le covoiturage scolaire et celui pour les entreprises. Ce deuxième axe avait dès lors pour but la promotion du TCO.*

- 2) Selon vous, les entreprises connaissent-elles le TCO et ses avantages fiscaux ? Cette mesure a-t-elle eu du succès ?

B.S. : *Non, les conditions d'accès au TCO sont trop complexes. Elles demandent beaucoup de travail afin de permettre la mise en place, d'administration (règlement, expliquer aux travailleurs) pour au final peu d'impact. Selon mon expérience, je dirais que quand on instaurait le TCO dans une entreprise, seuls en moyenne 7% des travailleurs l'appliquaient, 25% dans les meilleurs cas. L'impact n'est donc pas conséquent pour l'entreprise.*

Par contre, le TCO va permettre de renforcer une politique existante dans l'entreprise pour d'autres raisons que la problématique purement fiscale (problèmes de parking, labellisation ISO14001, problématique écologique).

Mais le régime fiscal du TCO n'est qu'une des mesures parmi d'autres pour arriver à ces objectifs. A côté de cela, il existe par exemple Carpool.be, la mise à disposition de places de parking, la garantie de retour même si on n'a plus le chauffeur du covoiturage de l'allé (selon les moyens de l'entreprise, bus, taxi, base de données des travailleurs habitant proche, ...).

L'avantage fiscal n'est en tout cas pas déterminant dans le choix de l'entreprise de mettre en place le TCO.

- 3) Selon les échos que vous avez reçus lors de vos visites d'entreprise, quels éléments avaient un impact sur la décision des entreprises de mettre en place ou non le TCO ?

B.S. : Dans deux entreprises, l'initiative est venue des travailleurs qui convoitèrent déjà et qui ont vu l'avantage fiscal pour eux et sont venus le demander à leur employeur. Mais généralement, les travailleurs ne sont pas au courant de tous ces incitants fiscaux et l'input vient des employeurs.

Les entreprises qui sont généralement le plus intéressées par la mise en place du TCO sont celles où les ouvriers fonctionnent avec un horaire à pause car tout le monde finit en même temps.

Un autre secteur qui utilise fort le TCO est le secteur pharmaceutique (GSK, Baxter) où là, tant les employés que les ouvriers convoitent.

Enfin, la troisième grande catégorie d'entreprise qui utilise le TCO est constituée des entreprises pour lesquelles l'écologie fait partie des valeurs clé de l'entreprise. Par exemple Colruyt où, dans la culture de l'entreprise, les travailleurs qui ont un véhicule de société vont d'office passer prendre leurs collègues pour se rendre au travail. L'entreprise organise en outre une séance de sensibilisation à la mobilité durable par mois.

4) Quel moyen utiliseriez-vous pour renforcer la mesure ?

B.S. : Se calquer sur le vélo. Un avantage simple et clair où tu peux directement percevoir la mesure. Ça doit être visible et immédiat. Cet aspect est surtout recherché du côté des employés.

Pour les employeurs, il faudrait que beaucoup plus de coûts soient exonérés à 120%. Il faut agir plus au niveau des employeurs car c'est eux le levier mais je ne vois pas trop comment faire à part ça.

Le très gros désincitant que j'aurais en tout cas tendance à soulever concerne le lien avec le véhicule de société, où les salariés n'ont maintenant plus aucun avantage à l'utiliser pour convoiter. Une des solutions ne serait-elle pas de dévaloriser l'avantage lié au véhicule de société, sauf pour les salariés qui convoitent ? Ainsi, il s'agirait d'une mesure sans coût pour l'état (elle pourrait même rapporter de l'argent) mais inciterait les gens à convoiter et serait acceptable pour la population qui pourrait garder l'avantage sous certaines conditions.

5) Cette mesure a-t-elle de l'avenir selon vous ?

B.S. : Le législateur va en tout cas dans le sens contraire. Pour le moment, il y a une grande réflexion en matière de mobilité et je ne pense pas que le TCO va survivre. On va privilégier d'autres incitants. Le seul moyen de le maintenir serait de le calquer sur les autres moyens de locomotion avantageux car dans sa forme actuelle, il ne fait pas le poids. J'espère qu'il sera amené à évoluer car sinon, je ne lui donne pas un long avenir et il faut promouvoir ce type de comportement.

6) Quelle alternative voyez-vous ?

B.S. : Calquer le TCO sur l'avantage vélo en prévoyant par exemple une exonération de 12 cent par kilomètre parcouru en TCO. Le but serait ici d'arrêter de se baser sur les tableaux de la SNCB qui sont illisibles.

Autre alternative à envisager : On pourrait prochainement voir arriver la taxe kilométrique pour les véhicules privés. On pourrait en profiter pour prévoir un moyen permettant de baisser le montant relatif aux trajets où il y a plusieurs personnes dans la voiture.

Pour terminer, un dernier point très négatif sur le TCO : le fait que l'ONSS et le fisc n'aient pas la même approche. Rien que ce point est suffisant pour rendre le régime pas attractif et voué à s'enliser.

Annexe II : Interview

Interviewé : Pierre Courbe de la Fédération Inter-Environnement

1. Pierre Courbe, Vu les récentes discussions sur l'extension de la taxe kilométrique aux privés, que pensez-vous d'un système où se cumuleraient pour les particuliers la taxe kilométrique avec une réduction d'impôt lorsque le trajet est accompli avec au moins deux personnes dans la voiture ?

Pierre Courbe : *Contrairement à ce qu'on pourrait penser, notre fédération n'est pas pour l'extension de la taxe kilométrique aux particuliers. Nous trouvons qu'il ne s'agit pas d'une solution car elle est non efficiente, elle n'est pas efficace pour la protection de l'environnement.*

A l'heure actuelle, en Belgique, les poids lourds paient au travers de la taxe kilométrique environ 0.13€/km. En Suisse, le montant de la taxe kilométrique est 6 fois plus élevé. Mais malgré cela, ils n'arrivent pas à atteindre les objectifs qu'ils s'étaient fixés en termes de limitation du trafic routier de poids lourds à travers les Alpes. Et ils ne peuvent pas faire mieux, ils sont déjà au maximum de leur imposition à ce sujet : la Constitution suisse empêche de fixer des tarifs allant au-delà de l'internalisation complète des coûts externes, ce qui se traduit par un montant maximal par tonne et par kilomètre. Cet exemple montre que même en tirant le système à son maximum il n'est pas efficace puisque les Suisses n'ont pas atteint leurs objectifs à ce sujet.

Et on parle ici d'une taxe kilométrique dont les entreprises sont redevables, c'est-à-dire des opérateurs économiquement rationnels, qui cherchent une diminution de leurs coûts. Si même avec ces opérateurs la mesure ne fonctionne pas, comment penser qu'elle pourrait avoir une réelle influence sur des particuliers dont le comportement est moins économiquement rationnel.

La Fédération ne croit dès lors pas à l'efficacité de la taxe kilométrique mais est pour une autre mesure : une adaptation de la taxe de mise en circulation. A l'heure actuelle, on constate une tendance chez les particuliers : ils achètent des véhicules toujours plus lourds, toujours plus puissant. La mode grandissante des consommateurs pour les SUV en est une illustration.

Quant à la question de la combinaison d'une réduction du coût en cas de covoiturage, cela me fait penser à une pratique dans certains Etats des USA. Là-bas, certains Etats ont prévu des coûts inférieurs

aux péages lorsque les gens covoituraient. Il s'agit des HOT (high occupancy toll). Par ailleurs il existe aussi dans certains Etats des bandes réservées au covoiturage sur certaines autoroutes: les HOL (high occupancy lanes)

2. Selon votre analyse des pratiques à l'étranger, une taxe kilométrique simple, appliquée de la même manière pour tous, n'est pas efficace. Mais maintenant, imaginons que la taxe kilométrique soit quand même tendue. Ne pensez-vous pas que la taxe kilométrique pourrait surtout être un outil flexible dans les mains du législateur afin d'influencer différents types de comportement. Par exemple, dans la ville de Rotterdam aux Pays-Bas, les contribuables perçoivent une prime s'ils n'effectuent pas les trajets aux heures de pointe alors qu'ils le faisaient auparavant. La Belgique a déjà testé la taxe kilométrique avec les poids lourds et a donc déjà investi en partie dans les infrastructures mais les OBU (on board unit) ne peuvent-ils pas aider, via des horloges intégrées ou des lecteurs de cartes ID, à détecter les trajets faits en dehors des heures d'affluence ou à plusieurs dans la voiture ? et imaginons que cette taxe kilométrique soit finalement mise en place, serait-il envisageable selon vous de prévoir des incitants fiscaux, telles que des réductions, pour ces types de trajet plus responsables ? Le système pourrait-il être opportun/efficace ?

Pierre Courbe : Je vois une condition sine qua non pour que ce système puisse fonctionner : le niveau de la taxe de base doit être suffisant. Si ce sont des cacahuètes, si la taxe n'est pas suffisamment élevée, ça ne fonctionnera pas. Or, vu les forces en présence et le nombre de critiques politiques et autres par rapport à une nouvelle taxe, je ne crois pas du tout qu'on va arriver à un montant équivalent à ce qui se fait en Suisse. Voilà pourquoi je n'y crois pas.

Le frein principal actuel au transport commun de plusieurs personnes, tel le covoiturage, est la culture du transport en individuel, les pratiques habituelles d'une société qui a du mal à changer. Et sans une taxe suffisante, ces pratiques ne changeront pas.

Or, le droit européen risque d'être un réel frein pour la mise en place d'une taxe élevée. La directive Eurovignette prévoit un plafond pour ce type de taxe liée à la circulation. Ce plafond est basé sur un calcul qui tient essentiellement compte de l'internalisation des coûts externes (pollution de l'air et bruit) avec des maximas qui sont dès lors beaucoup trop faibles que pour être efficaces vis-à-vis des usagers. Et les discussions actuelles sur une possible révision de la directive ne semblent pas s'orienter vers une

augmentation substantielle de ce plafond. Le conseil fédéral suisse, qui a analysé ce qui se passe dans les pays voisins, pointe d'ailleurs du doigt, dans un rapport publié en 2017, la directive Eurovignette comme un frein important à la mise en place d'un prélèvement kilométrique efficace dans l'Union européenne.

Bibliographie

Législation :

- Loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales, *M.B.*, 20 août 1986, p. 11408.
- Loi portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre du 7 décembre 1988, *M.B.*, 16 décembre 1988, p. 17312.
- *Circulaire CI. RH 243/379.832* du 30 novembre 1989.
- *Circulaire Ci RH 243/379.823* du 17 janvier 1992.
- Loi du 26 juillet 1996 relative à la promotion de l'emploi et à la sauvegarde préventive de la compétitivité, *M.B.*, 1^{er} août 1996, p. 20575.
- *Q.R.*, Ch. repr., 1999-2000, n° 004 du 25 octobre 1999, p. 365-367 – QP n° 27 du 9 septembre 1999.
- *Doc. Parl*, Chambre, 2000-2001, n° 1270/1.
- Loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques, *M.B.*, 20 septembre 2001, p. 31516.
- A.R. du 22 août 2002 complétant, en matière de frais professionnels afférents aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail, l'AR/CIR 92, *M.B.*, 5 septembre 2002, p. 39253.
- Loi-programme du 8 avril 2003, *M.B.*, 17 avril 2003, p. 19436.
- A.R. du 12 mai 2004 modifiant, en matière de frais professionnels afférents aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail, l'AR/CIR 92, *M.B.*, 27 mai 2004, p. 41338.
- *Ci.RH.241/569.802 (AFER 32/ 2005)* du 23 août 2005.
- *Doc.parl.* Sénat 2008-09, n° 4-1199/2.
- *Doc. parl.* Chambre 2008-2009, n° 52-1788/007.
- Loi de relance économique du 27 mars 2009, *M.B.*, 7 avril 2009, p. 25986.
- *Ci.RH.242/612.802 (AGFisc. n° 47/2011)* du 19 octobre 2011.
- Loi concernant le travail faisable et maniable du 5 mars 2017, *M.B.*, 15 mars 2017, p. 35718.
- Loi du 22 octobre 2017 portant des dispositions fiscales diverses I, *M.B.*, 10 novembre 2017, p. 98213.

Doctrine :

- EECKHOUTTE, W. et NEUPREZ V., *Compendium de droit du travail contenant des annotations fiscales*, édition 2016-2017, tome 2, Waterloo, Wolters Kluwer, pp. 1556-1563.
- LAMMENS, J., « Voitures de société : explications supplémentaires concernant le calcul de l'avantage imposable », *L'indicateur social*, numéro 19, novembre 2012.
- LAMMENS, J., « Précisions de l'administration fiscale en matière de covoiturage », *L'indicateur social*, numéro 7, avril 2013.
- LAMMENS, E., « Le vélo d'entreprise : sécurité sociale et fiscalité », *L'indicateur social*, numéro 17, octobre 2013.
- Mariscal, B., « Transport collectif organisé : dorénavant référence à un abonnement de train mensuel de première classe », *L'indicateur social*, numéro 4, février 2016.
- Mariscal, B., « Des voitures de société bientôt plus couteuses pour l'entreprise mais aussi pour certains travailleurs », *L'indicateur Social*, liv. 4, 16-28 février 2018.
- VAN DIJK, J., « Réforme de l'impôt des personnes physiques : l'avenir en rose ? », *Le Fiscalogues*, numéro 802, 1^{er} juin 2001.
- VAN DIJK, J., « Transport organisé collectivement : frais déductible à 120% ? », *Le Fiscalogues*, numéro 805, 22 juin 2001.
- VAN DIJK, J., « Transport collectif : également en motocyclette », *Le Fiscalogues*, numéro 840, 5 avril 2002.
- VAN DIJK, J., « Transports collectifs domicile/travail : 120% pour quels frais ? », *Le Fiscalogues*, numéro 1038, 8 septembre 2006.

- VAN DIJK, J., « Bicyclettes de société : l'usage purement privé imposable ? », *Le Fiscologue*, numéro 1154, 3 avril 2009.
- VAN DIJK, J., « Bicyclettes de société : exonération totale, même en cas d'usage privé », *Le Fiscologue*, numéro 1269, 28 octobre 2011.
- VAN DIJK, J., « Transport collectif organisé : des conditions plus strictes », *Le Fiscologue*, numéro 1292, 20 avril 2012.
- VAN DIJK, J., « Covoiturage : les deux sortes de « transports collectifs organisés », *Le Fiscologue*, numéro 1331, 8 mars 2013.
- VAN DIJK, J., « Avantages fiscaux pour les cyclistes : étendus aux 'speed pedelecs' », *Le Fiscologue*, numéro 1523, 2 juin 2017.
- X, « Avantages sociaux : L'administration fait preuve de souplesse », *Le Fiscologue*, numéro 276, 8 janvier 1990.
- X, « Le coût du transport collectif sur le chemin du travail désormais entièrement déductible », *Le Fiscologue*, numéro 367, 3 février 1992.
- X, « Abonnements : confirmation légale de l'exonération », *Le Fiscologue*, numéro 803, 8 juin 2001.
- X, « Prise en considération limitées de rentes alimentaires », *Le Fiscologue*, numéro 808, 3 août 2001.
- X, « La loi de réforme de l'I.P.P. est publiée », *Le Fiscologue*, numéro 815, 28 septembre 2001.
- X, « Le Pr. Prof. peut tenir compte de l'intervention patronale », *Le Fiscologue*, numéro 833, 15 février 2002.
- X, « Intervention dans les frais de déplacements : exonération large », *Le Fiscologue*, numéro 857, 30 août 2002.
- X, « Covoiturage, joindre les conventions individuelles », *Le Fiscologue*, numéro 975, 1^{er} avril 2005.
- X, « Covoiturage : l'exonération parfois totale », *Le Fiscologue*, numéro 993, 9 septembre 2005.
- X, « Déplacements domicile-travail. Indemnité de bicyclette. Exonération. Cumul avec d'autres exonérations », *Le Fiscologue*, numéro 1196, 17 mars 2010.

Autres sources :

- Site internet officiel du SPF Mobilité
- Site internet officiel du SPF Finances
- Site internet officiel de l'ONSS