



COLLECTION LE PLUS

Le véhicule du professionnel libéral

Enjeux économique et financiers

Table des matières

▶Le véhicule du professionnel libéral	p.3
▶Enjeux économiques et financiers	p.3
▶Enjeux économiques et financiers	p.3
▶Choisir son véhicule	p.4
▶Les différents types de véhicules professionnels	p.4
▶Financer son véhicule	p.4
▶Patrimoine professionnel	p.6
▶Affectation patrimoniale du véhicule professionnel	p.6
▶Affectation du véhicule au patrimoine privé	p.6
▶Affectation du véhicule au patrimoine professionnel	p.7
▶Coefficient d'utilisation professionnelle	p.8
▶Principe	p.8
▶Véhicule à usage mixte	p.8
▶Kilomètres professionnels	p.8
▶Calcul du coefficient d'utilisation professionnelle	p.8
▶Justifications	p.8
▶Amortissement du véhicule professionnel	p.10
▶Définition de l'amortissement	p.10
▶Cession du véhicule professionnel	p.14
▶Règles générales de déduction des frais	p.16
▶Choisir un modèle des frais d'utilisation du véhicule	p.16
▶Règle commune de déduction des frais	p.16
▶Déduction des frais réels	p.19
▶Déduire les frais réels : le régime de droit commun	p.19
▶Déduction des frais forfaitaires	p.20
▶Principe	p.20
▶Barème kilométrique BNC	p.20
▶Barème du carburant BIC	p.22
▶Modalités d'exercice de l'option	p.22
▶Cas particuliers	p.26
▶Les véhicules pris en crédit-bail	p.26
▶Véhicules utilisés dans le cadre d'un groupement	p.28
▶Bonus & Malus relatifs aux véhicules de tourisme	p.33
▶TVA sur l'essence	p.39

Enjeux économiques et financiers

Date de publication : 19 déc. 2017

I. - Enjeux économiques et financiers

1 - Diversité des véhicules professionnels - Il existe différents types de véhicules professionnels. En effet, si la notion renvoie de prime abord à la voiture de tourisme, elle recouvre aussi les voitures utilitaires, les motos, vélomoteurs et scooters, les vélos ou bien encore tout autre type de véhicule tant qu'il est utilisé pour les besoins de l'activité professionnelle (une trottinette par exemple). Le terme de véhicule professionnel désigne ainsi tout moyen de transport, à moteur ou non, dès lors qu'il est utilisé pour les besoins de l'activité professionnelle.

2 - Paramètres à prendre en compte - Le choix du véhicule que vous utiliserez pour les besoins de votre activité exige de prendre en compte plusieurs paramètres. Tout d'abord, il convient de déterminer le type d'utilisation que l'on compte faire du véhicule :

- ▶ intensive, c'est-à-dire que vous ne pouvez pas exercer votre profession sans votre véhicule, vous l'utilisez quotidiennement et effectuez plus d'une centaine de kilomètres par jour tant pour vos trajets domicile-travail que pour vos déplacements professionnels ;
- ▶ normale, c'est-à-dire que vous utilisez votre véhicule pour vos trajets domicile-travail et ponctuellement pour des déplacements professionnels ;
- ▶ faible, c'est-à-dire que vous utilisez occasionnellement votre véhicule pour les besoins de votre activité professionnelle.

L'identification de votre profil d'utilisation vous orientera dans le choix des différentes options qui s'offrent à vous telles que le type de véhicule, le mode d'acquisition, l'affectation à l'actif professionnel ou bien la conservation dans le patrimoine privé, les modes de déduction des frais, etc.

Ensuite, il convient de réfléchir au type de véhicules qui sera le plus adapté à l'usage prévu. À ce titre, il faut s'interroger sur l'opportunité d'acquérir un véhicule neuf ou d'occasion, ou encore prendre en compte sa dépréciation dans le temps. L'impact environnemental doit aussi être envisagé compte-tenu du développement des politiques écologiques tendant notamment à décourager l'usage des moteurs diesels et à favoriser les motorisations électriques.

Choisir son véhicule

I. - Les différents types de véhicules professionnels

1 - Voiture de tourisme ou utilitaire - Concernant les voitures, qui constituent le véhicule professionnel le plus courant, on distingue deux grandes catégories : la voiture de tourisme et le véhicule utilitaire. La voiture de tourisme est destinée aux transports de personnes ou de marchandises. Elle est immatriculée dans la catégorie des voitures particulières. La mention « VP » doit être inscrite sur la carte grise. En pratique, il peut s'agir aussi bien d'un modèle break, coupé ou cabriolet. Le véhicule utilitaire est destiné exclusivement à une activité industrielle ou commerciale. Ils sont identifiés par la mention « VU » ou « camionnette » sur la carte grise. En pratique, le véhicule utilitaire se distingue du véhicule de tourisme par le fait qu'il est dépourvu de point d'ancrage pour la fixation des sièges arrière.

2 - Impact de la TVA - Le choix pour l'un ou l'autre de ces véhicules a un impact non négligeable sur les comptes de l'entreprise. En effet, la TVA grevant l'achat d'un véhicule de tourisme ne peut être récupérée, sauf s'il s'agit d'une auto-école (par extension, la TVA n'est pas non plus récupérable sur les dépenses de réparation et d'entretien). À l'inverse, la TVA grevant l'achat d'un véhicule utilitaire est déductible si l'acheteur est redevable de la TVA au titre de son activité. Il en va de même pour les dépenses d'entretien et de réparation du véhicule.

	TVA sur l'achat		TVA sur entretien		TVA sur essence	TVA sur Gazole	TVA sur GPL
	Taux	Récupération	Taux	Récupération	Récupération		
Véhicule de tourisme	20 %	NON (sauf auto-école)	20 %	NON (sauf auto-école)	NON	OUI si redevable mais plafond à 80 %	OUI si redevable
Véhicule utilitaire	20 %	OUI (si redevable)	20 %	OUI (si redevable)	NON	OUI si redevable	OUI si redevable

II. - Financer son véhicule

3 - Plusieurs modes de financement sont possible pour acquérir un véhicule professionnel : l'autofinancement ; l'emprunt ; le crédit-bail ou la location.

4 - L'autofinancement - L'autofinancement correspond à l'acquisition en pleine propriété du véhicule professionnel à partir des ressources propres du libéral. Il n'appelle de pas de commentaires spécifiques.

5 - L'emprunt - L'emprunt auprès d'une banque ou de toute autre personne est un mode de financement qui permet de répartir dans le temps le coût d'achat du véhicule. La durée de l'emprunt est indépendante de la durée d'utilisation effective du véhicule ainsi que de la durée d'amortissement du véhicule. Néanmoins, il est plus judicieux de faire coïncider ces dates dans la mesure du possible. Le remboursement du capital ne constituera pas une charge déductible du résultat. Par contre, les intérêts et les différents frais afférents à l'emprunt pourront être déduits.

6 - Le crédit-bail - Le crédit-bail ou la location avec option d'achat désigne l'opération par laquelle le professionnel libéral dispose d'un véhicule en contrepartie du paiement d'un loyer mensuel pendant la durée définie au contrat. Juridiquement, l'utilisateur n'est pas propriétaire du véhicule mais locataire. Au terme du contrat, il dispose d'une option de rachat du véhicule. Le crédit-bail est un contrat par lequel un bailleur met un bien à la disposition du preneur en contrepartie de loyer mensuel. Le bailleur demeure propriétaire des biens loués. Toutefois, en fin de bail, le preneur dispose d'un choix entre acquérir ou restituer le bien loué. En pratique, il s'agit d'un contrat de location avec option d'achat à l'échéance.

7 - La location - La location permet aussi de disposer d'un véhicule professionnel. Dans cette hypothèse, le professionnel libéral est seulement locataire du véhicule. Il ne dispose pas d'une faculté de rachat comme dans le crédit-bail.

8 - Le prêt à titre gratuit - Le prêt à titre gratuit consiste dans la mise à disposition d'un véhicule sans contrepartie pécuniaire pour le professionnel libéral. Dans cette situation, seules les dépenses liées à l'utilisation du véhicule et réellement supportées par le contribuable seront admises en déduction.

9 - Que choisir ? - Il n'y a pas en soi de meilleur mode de d'acquisition et de financement du véhicule professionnel pour les professionnels libéraux. Chaque situation doit être examinée au cas par cas tant en fonction de la situation économique et financière du professionnel que du marché. Quelques observations s'imposent cependant :

- ▶ l'emprunt nécessite quasi-systématiquement un apport personnel tandis que le crédit-bail n'en requiert pas ;
- ▶ le crédit-bail n'affecte pas la capacité d'emprunt ;
- ▶ les intérêts d'emprunt sont entièrement déductibles dès lors que le véhicule est entièrement affecté à l'activité professionnelle (sinon cela se fait au prorata) et tant qu'il reste inscrit au registre des immobilisations ; ils ne sont plus déductibles si le véhicule est cédé avant la fin de l'emprunt.

Le prix d'acquisition du véhicule acquis en pleine propriété n'est pas compris dans les charges professionnelles. Il donne lieu à amortissement selon des modalités particulières s'il est inscrit au registre des immobilisations (cf. n° 60). Le montant des loyers versés en exécution d'un contrat de crédit-bail ou de location portant sur des véhicules professionnels est admis en déduction. Celle-ci est cependant plafonnée pour les véhicules de tourisme (cf. n° 82).

Patrimoine professionnel

I. - Affectation patrimoniale du véhicule professionnel

1 - Le droit fiscal considère que chaque entrepreneur individuel dispose de deux patrimoines : l'un privé et l'autre professionnel. Cette séparation patrimoniale conduit à distinguer trois catégories de biens afin de déterminer à quel patrimoine il convient de les rattacher :

- ▶ les biens non-utilisés pour l'exercice de l'activité professionnelle n'entreront jamais dans le patrimoine professionnel donc ils n'ont donc pas d'impact sur la détermination des BNC imposables ;
- ▶ les biens affectés par nature à l'exercice de l'activité font obligatoirement partie du patrimoine professionnel, c'est-à-dire que les produits et les charges qui s'y rattachent sont pris en compte pour la détermination des BNC imposables quand bien même ils ne sont pas inscrits au registre des immobilisations (Les véhicules auto-école entrent obligatoirement dans cette catégorie) ;
- ▶ les autres biens utilisés pour l'exercice de la profession peuvent être conservés dans le patrimoine privé ou bien être affecté à l'exercice de l'activité.

2 - Attention toutefois, les professionnels libéraux titulaires de bénéfices non commerciaux, ne bénéficient pas du principe de liberté d'inscription au bilan qui bénéficie aux entrepreneurs individuels titulaires de bénéfices industriels et commerciaux ou de bénéfices agricoles. Leur actif professionnel comprend uniquement les éléments affectés à l'exercice de la profession. Leur patrimoine professionnel est donc constitué des biens professionnels par nature et des biens utilisés pour l'exercice de la profession, qui y sont affectés volontairement par le contribuable (article 93, 1 du code général des impôts). Les biens non utilisés pour l'exercice de la profession sont obligatoirement exclus. En conséquence, il n'est pas possible d'inscrire un véhicule au registre des immobilisations s'il est uniquement affecté à des besoins privés.

3 - Dans ces conditions, lors de l'acquisition d'un véhicule professionnel et quand bien même il servirait exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle, vous avez le choix entre le rattacher à son patrimoine privé ou bien à son patrimoine professionnel. Ce choix constitue une décision de gestion qui est opposable tant à l'Administration fiscale qu'au contribuable.

4 - L'affectation du véhicule au patrimoine privé - Ce choix est matérialisé par l'absence d'inscription du véhicule dans le registre des immobilisations. Dans cette situation, les frais liés à la propriété du véhicule ne sont pas admis en déduction. Il s'agit principalement des éventuels intérêts d'emprunt, des frais de carte grise, des frais d'assurance et des grosses réparations du véhicule. Seuls les frais liés à l'utilisation du véhicule sont déductibles mais au prorata de l'utilisation professionnelle de celui-ci. Il s'agit principalement des frais de carburant, des frais d'entretien et des petites réparations. Enfin, en cas de cession du véhicule, aucune plus ou moins-value n'est à calculer car la loi prévoit l'exonération des plus-values sur les voitures automobiles sauf s'il s'agit d'objets d'art, de collection ou d'antiquité (article 150 UA, II-1° du code général des impôts).

II. - Affectation du véhicule au patrimoine privé

5 - Ce choix est matérialisé par l'absence d'inscription du véhicule dans le registre des immobilisations. Dans cette situation, les frais liés à la propriété du véhicule ne sont pas admis en déduction. Il s'agit principalement des éventuels intérêts d'emprunt, des frais de carte grise, des

frais d'assurance et des grosses réparations du véhicule. Seuls les frais liés à l'utilisation du véhicule sont déductibles mais au prorata de l'utilisation professionnelle de celui-ci. Il s'agit principalement des frais de carburant, des frais d'entretien et des petites réparations. Enfin, en cas de cession du véhicule, aucune plus ou moins-value n'est à calculer car la loi prévoit l'exonération des plus-values sur les voitures automobiles sauf s'il s'agit d'objets d'art, de collection ou d'antiquité (article 150 UA, II-1° du code général des impôts).

III. - Affection du véhicule au patrimoine professionnel

6 - Ce choix est matérialisé par l'inscription du véhicule dans le registre des immobilisations. Toutes les charges de propriété (grosses réparations, intérêts d'emprunt, amortissement, assurance, carte grise et vignette) et d'utilisation du véhicule (dépenses d'entretien courant et petites réparations, loyers en cas de location ou crédit-bail, carburant, etc.) sont déductibles sous réserve du prorata d'utilisation professionnelle. De plus, le véhicule pourra être amorti, c'est-à-dire que la dépréciation annuelle du véhicule due à l'écoulement du temps constituera une charge déductible. Enfin, la cession du véhicule relèvera du régime des plus ou moins-values professionnelles. À défaut d'inscription dans le registre des immobilisations, les intérêts d'emprunts, les réparations, l'amortissement ou bien encore les assurances ne sont alors pas déductibles.

Coefficient d'utilisation professionnelle

I. - Principe

1 - Quel que soit le patrimoine auquel le véhicule soit rattaché, il faut que vous soyez en mesure de justifier de son utilisation professionnelle et en cas d'usage mixte du véhicule du pourcentage d'utilisation professionnelle.

II. - Véhicule à usage mixte

2 - Le véhicule à usage mixte est celui qui est utilisé à la fois à titre privé et pour les besoins de l'activité professionnelle. C'est toujours le cas du professionnel libéral qui ne possède qu'un seul véhicule. L'utilisation de véhicule à des fins personnelles en plus de l'activité professionnelle n'interdit pas la déduction des frais. Toutefois, en cas d'usage mixte, la déductibilité de ces frais se fera à proportion des distances parcourues à titre professionnel (ce qu'il faudra être en mesure de justifié) quel que soit le mode d'évaluation retenu (réel ou forfaitaire).

III. - Kilomètres professionnels

3 - Tout professionnel qui entend déduire des frais de véhicule doit être en mesure de justifier le nombre de kilomètres qu'il a parcouru à titre professionnel au cours de l'année d'imposition. Les déplacements professionnels comprennent les trajets liés à l'exercice même de l'activité professionnelle (trajets domicile/lieu de travail, déplacements en clientèle, formation professionnelle, etc.) ainsi que ceux liés à la gestion de cette activité (déplacements chez les fournisseurs, déplacements liés à la représentation professionnelle, etc.). Ainsi déterminé, ce rapport ou coefficient d'utilisation professionnelle sera appliqué à l'ensemble des frais mixtes du véhicule, à son amortissement, et en cas de taxation de plus-value de cession. Les professionnels sont tenus de justifier du nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel pour chacun des véhicules utilisés dans le cadre de leur activité libérale. Cette justification s'impose quel que soit le type de véhicule utilisé et quel que soit le mode de déduction des frais de véhicule choisi (réel ou forfaitaire). La détermination du kilométrage professionnel est importante car elle permet de calculer le coefficient d'utilisation professionnelle du (ou des) véhicule(s) à usage mixte ainsi que l'évaluation forfaitaire des frais de voiture.

IV. - Calcul du coefficient d'utilisation professionnelle

4 - Sous votre propre responsabilité, vous devrez déterminer un coefficient d'utilisation professionnelle du véhicule. Il est déterminé par le rapport suivant : Kilométrage professionnel / Kilométrage total x 100.

V. - Justifications

5 - Soyez vigilant car le pourcentage d'utilisation professionnelle pourra toujours être discuté en cas de contrôle fiscal car il s'agit d'un des postes de la comptabilité les plus regardés. Il convient donc de déterminer un coefficient cohérent. Celui-ci est susceptible de changer chaque année en fonction de l'utilisation réelle du véhicule. Même si la variation est faible, nous vous conseillons de retenir le résultat du ratio kilométrage professionnel / kilométrage total. La justification du kilométrage des déplacements professionnels peut être apportée par tous moyens dès lors que le nombre, l'importance et la nature professionnelle des déplacements sont déterminés avec une exactitude suffisante. C'est pourquoi, il est recommandé de tenir un journal de bord précis du

kilométrage effectué pour les besoins de l'activité professionnelle. En outre, il est recommandé de régler tous les frais liés à l'usage du véhicule dans le cadre de déplacements professionnels à partir du compte bancaire professionnel.

6 - Le contribuable doit apporter toutes les justifications utiles pour établir tant le montant des frais que la proportion dans laquelle le véhicule est utilisé à des fins professionnelles. La justification du kilométrage professionnel nécessite la tenue quotidienne d'un agenda précis et détaillé indiquant la nature des déplacements et le nombre de kilomètres parcourus dans ce cadre. La production d'un agenda n'est pas une garantie suffisante a priori de justification des kilomètres parcourus à titre professionnel. Le Conseil d'État peut admettre qu'un agenda tenu de façon précise et détaillé puisse justifier le kilométrage (CE, 25 juillet 1986 n° 45681, M. Benoît-Yves X). Toutefois, ce n'est pas systématique (CE, 28 novembre 1990, n° 55861, Korber). La preuve du kilométrage professionnel peut être apportée par tous moyens, à condition que le nombre, l'importance et la nature professionnelle des déplacements soient déterminés avec une exactitude suffisante (Rép. Debré : AN 25 mai 1987 p. 3026 n° 18488, non reprise dans BOFIP). La justification des frais nécessite ainsi de dresser une liste comprenant la date, la nature et le montant des dépenses ainsi que le mode de paiement. Il faut aussi conserver précieusement toutes les pièces justificatives relatives à ces dépenses (factures, attestations, etc...). C'est pourquoi, la photocopie et la numérisation des pièces justificatives sont vivement conseillées. En respectant ces deux étapes à l'occasion de chacune d'entre elles, le travail d'identification des frais professionnels déductibles sera facilité. Il est conseillé de comptabiliser distinctement les frais d'utilisation relatifs à chaque véhicule utilisé dans le cadre professionnel. Ceci facilite grandement le calcul de la quote-part déductible des frais acquittés en cas d'utilisation mixte d'un véhicule. À défaut, l'administration peut remettre en cause les kilométrages si les éléments déclarés ne sont pas justifiés (CE, 30 juin 2000, n° 151861, Krebs).

Amortissement du véhicule professionnel

I. - Définition de l'amortissement

1 - Le coût d'acquisition du véhicule professionnel n'est pas considéré comme une dépense déductible au titre des charges de l'exercice. En tant qu'élément d'actif destiné à la poursuite de l'activité, le véhicule professionnel est rangé parmi les immobilisations corporelles. L'acquisition d'une immobilisation n'entraîne pas d'appauvrissement donc les dépenses engagées ne peuvent pas venir en diminution du résultat imposable. Cependant, certaines immobilisations telles que les véhicules perdent de leur valeur avec le temps. Cet appauvrissement est pris en compte par l'amortissement.

2 - Définition de l'amortissement - L'amortissement permet d'étaler le coût du prix d'achat dans le temps. Il constate la diminution de la valeur d'un élément d'actif du bilan et permet donc de prendre en compte la dépréciation du véhicule liée à l'usage et à l'écoulement du temps. En pratique, il permet d'étaler la consommation de l'investissement sur un certain nombre d'exercices correspondant à la durée d'utilisation du bien.

3 - Conditions de l'amortissement d'un bien - L'article 93 du CGI pose le principe que les amortissements en matière de bénéfices non commerciaux sont effectués selon les règles applicables aux bénéfices industriels et commerciaux (Article 93, 1-2° du code général des impôts). Plusieurs conditions doivent être respectées pour qu'un élément d'actif soit amortissable. Premièrement, le bien doit constituer une immobilisation amortissable, c'est-à-dire qu'il doit avoir une durée de vie supérieure à un an, avoir une valeur supérieur à 500 euros hors taxes et qu'il doit se déprécier dans le temps. Deuxièmement, le bien doit être inscrit à l'actif du bilan de l'entreprise (BOI-BNC-BASE-50, n° 20). On ne peut pas déduire un amortissement pour les biens qui ne font pas partie de son actif. À ce titre, le professionnel libéral ne peut pas déduire d'amortissement pour les véhicules qui ne sont pas inscrits au registre des immobilisations ou pour les véhicules pris en location. En outre, il ne peut pas déduire l'amortissement des éléments d'actif non utilisés pour l'exercice de l'activité.

4 - Base d'amortissement - La base de l'amortissement correspond au prix d'achat du véhicule. Il faut retenir le prix d'achat toutes taxes comprises pour les véhicules de tourisme et les véhicules utilitaires acquis par des professionnels non-assujettis à la TVA. Il faut retenir le prix hors TVA si le véhicule utilitaire est acquis par un assujetti à la TVA. La base de calcul de l'amortissement est égale au prix de revient du bien. Si le véhicule est acquis à titre gratuit alors il faudra retenir sa valeur vénale au jour de l'inscription au bilan. Si le véhicule est acquis à titre onéreux, la base d'amortissement comprend donc le prix d'achat du véhicule diminué d'éventuelles réductions de prix et majoré des frais inhérents à l'acquisition, tels que les frais de mise à disposition et transports, droits de douanes, etc. (article 38 quinquies ann. III du code général des impôts). Le prix d'acquisition doit en outre être majoré des équipements accessoires, qui, spécialement conçus pour le véhicule, s'incorporent à celui-ci (BOI-BIC-AMT-20-40-50 n° 130). Il en va de même du coût des accumulateurs nécessaires au fonctionnement des véhicules électriques ou des équipements spécifiques permettant l'utilisation du GPL ou du GNV s'ils ont fait l'objet d'une facturation séparée ou d'une mention distincte qui permet de les identifier lors de l'acquisition de véhicules (BOI-BIC-AMT-20-30-10 n° 660 et 670).

5 - Mode linéaire - L'amortissement d'un véhicule se calcule selon un mode linéaire. Cette méthode consiste à déduire annuellement la même dotation aux amortissements. En cas

d'acquisition en cours d'année civile, il faut appliquer un prorata temporis (cf. exemple ci-après). L'annuité d'amortissement se calcule en appliquant à la base d'amortissement retenue, un taux déterminé en fonction de la durée d'utilisation du véhicule par référence aux usages (Article 39, 1-2° du code général des impôts). On la calcule en divisant la base d'amortissement par le nombre d'années de la période normale d'utilisation ou en appliquant le taux d'amortissement (Le taux d'amortissement linéaire à retenir est égal au quotient de 100 par le nombre d'années correspondant à la durée normale d'utilisation de l'immobilisation amortissable). En pratique, les véhicules s'amortissent sur cinq ans, le taux d'amortissement est généralement de 20 %. Ce système d'amortissement dégage une annuité constante tout au long de la période d'amortissement. Cette annuité est calculée en appliquant au prix de revient des éléments à amortir le taux approprié (100/nombre d'années d'utilisation). En application des règles comptables, le point de départ de l'amortissement d'un bien est fixé à sa date de mise en service (article 322-4, 2 du plan comptable général). Si ce point de départ se situe en cours d'exercice, alors la première annuité doit être réduite au prorata temporis (Cette réduction se calcule en jours et, par simplification, l'année peut être comptée pour douze mois de trente jours). Les amortissements qui sont réellement effectués par l'entreprise constituent une charge déductible du bénéfice imposable (article 39 A du code général des impôts). Ils doivent être réellement inscrits dans les écritures de l'entreprise pour pouvoir être admis en déduction (article 39, 1-2° du code général des impôts).

Exemple

Une voiture de tourisme est acquise le 1^{er} avril 2017 pour prix de 30.000 € TTC.

Durée d'amortissement	4 ans	5 ans
Taux d'amortissement	25 % (100 / 4)	20 % (100/ 5)
Annuité d'amortissement comptable	7 500 €	6 000 €

Comme le véhicule est acquis en cours d'exercice, il convient d'appliquer la règle du prorata temporis pour déterminer la première année d'amortissement. Étant donné que le véhicule sera utilisé pendant neuf mois au cours de l'exercice 2017, il convient alors d'appliquer un prorata de 270/360 (on admet que l'année se compose de 12 mois de 30 jours) à la première annuité.

Années	4 ans	5 ans
2017	5 625 €	4 500 €
2018	7 500 €	6 000 €
2019	7 500 €	6 000 €
2020	7 500 €	6 000 €
2021	1 875 €	6 000 €
2022	-	1 500 €
Total	30 000 €	30 000 €

6 - Plafonnement de l'amortissement - Attention cependant, les amortissements déductibles des véhicules de tourisme sont plafonnés conformément aux règles prévues pour les BIC. L'article 39, 4 du CGI plafonne la base d'amortissement déductible pour les véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI. Sont ainsi concernés par la limitation, les voitures particulières au sens de la réglementation européenne et les véhicules à usages multiples qui, malgré leur classement administratif dans la catégorie des véhicules utilitaires, sont destinés au transport des voyageurs.

L'Administration fiscale considère que les voitures utilisées par les représentants ou les infirmières pour leurs déplacements professionnels sont soumises à la limitation (Rép. Labbé : AN 29-9-1986 n° 4534 et Rép. Péricard : AN 1-12-1986 n° 9937 non reprises dans BOFiP). Ces dispositions s'appliquent à l'ensemble des véhicules automobiles immatriculés dans la catégorie des « voitures particulières », y compris les véhicules « à usages multiples », qui tout en étant classés dans la catégorie « N1 », sont destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens ainsi que les voitures « commerciales », « canadiennes » et « breaks », dans la mesure où leur prix d'acquisition dépasse le plafond applicable. L'article 39, 4 du CGI interdit la déduction de l'amortissement pour la fraction de leur prix d'acquisition qui dépasse un seuil déterminé en fonction de la date d'acquisition du véhicule et/ou de la quantité de dioxyde de carbone émise. L'administration fiscale précise que le taux d'émission de dioxyde de carbone par kilomètre est le taux conventionnel indiqué sur la carte grise ou, à défaut, sur la documentation technique fournie lors de l'achat (BOI-BIC-AMT-20-40-50 n° 100). L'amortissement des véhicules de tourisme est plafonné à 18 300 €. Ce plafonnement est abaissé à 9 900 € pour les véhicules les plus polluants, c'est à dit ceux dont le taux d'émission de CO₂ est supérieur à 200 g/km. Afin d'inciter les entreprises à acquérir des véhicules émettant moins de dioxyde de carbone, le législateur a aménagé les plafonds de déduction dans la loi de finances pour 2017. D'une part, le plafond de déduction de l'amortissement et des loyers est porté de 18 300 € à 30 000 € pour les véhicules dont le taux d'émission de CO₂ est inférieur à 20 g/km et à 20 000 € lorsque le taux d'émission de CO₂ est supérieur ou égal à 20g/km et inférieur à 60 g/km (en pratique, cette limitation concerne les véhicules entièrement électriques et les véhicules dits « hybrides rechargeables » qui disposent d'un moteur thermique permettant au véhicule de poursuivre son déplacement lorsque les batteries sont déchargées). D'autre part, le seuil d'émission de CO₂ au-delà duquel le plafond de déduction de l'amortissement et des loyers est fixé à 9 900 € est progressivement abaissé. Depuis le 1^{er} janvier 2017, le plafond de déduction fiscale de l'amortissement des véhicules de tourisme les moins polluants est augmenté et, à l'inverse, il est diminué pour les véhicules les plus polluants. Les plafonds de déduction de l'amortissement et des loyers seront les suivants :

Taux (T) d'émission de CO ₂ (en g/km)	Voiture particulière acquise ou louée en crédit-bail					
	2016 (*)	2017	2018	2019	2020	2021
T > 200	9 900 €	9 900 €	9 900 €	9 900 €	9 900 €	9 900 €
155 < T ≤ 200	18 300 €	9 900 €	9 900 €	9 900 €	9 900 €	9 900 €
150 < T ≤ 155	18 300 €	18 300 €	9 900 €	9 900 €	9 900 €	9 900 €
140 < T ≤ 150	18 300 €	18 300 €	18 300 €	9 900 €	9 900 €	9 900 €
135 < T ≤ 140	18 300 €	18 300 €	18 300 €	18 300 €	9 900 €	9 900 €
130 < T ≤ 135	18 300 €	18 300 €	18 300 €	18 300 €	18 300 €	9 900 €
60 ≤ T ≤ 130	18 300 €	18 300 €	18 300 €	18 300 €	18 300 €	18 300 €
20 ≤ T < 60	18 300 €	20 300 €	20 300 €	20 300 €	20 300 €	20 300 €
T < 20	18 300 €	30 000 €	30 000 €	30 000 €	30 000 €	30 000 €

(*) Barème applicable aux véhicules acquis depuis le 1er janvier 2006 et mis en circulation après le 1^{er} juin 2004.

7 - En pratique, il convient de calculer l'annuité d'amortissement fiscalement déductible de l'annuité d'amortissement comptable pour trouver la fraction d'amortissement non déductible qu'il conviendra de réintégrer chaque année.

Exemple

Une voiture de tourisme est acquise le 1^{er} avril 2017 pour prix de 30 000 € TTC. Son taux d'émission de CO₂ est de 120 g/km.

Années	Amortissement comptable	Amortissement plafonné	Amortissement à réintégrer
2017	4 500 €	2 745 €	1 755 €
2018	6 000 €	3 660 €	2 340 €
2019	6 000 €	3 660 €	2 340 €
2020	6 000 €	3 660 €	2 340 €
2021	6 000 €	3 660 €	2 340 €
2022	1 500 €	915 €	585 €
Total	30 000 €	18 300 €	11 700 €

8 - Exception au plafonnement de l'amortissement - Ces règles de plafonnements ne s'appliquent pas aux voitures qui sont nécessaires au professionnel libéral est nécessaire à leur activité en raison même de leur objet. Il en est ainsi des entreprises de transport de personnes (ex : taxis, ambulanciers), des auto-écoles et des entreprises de location de véhicules y compris les sociétés de crédit-bail mais la déduction des loyers par les entreprises utilisatrices est alors plafonnée (BOI-BIC-AMT-20-40-50 n° 50).

9 - Usage mixte - Si le véhicule de tourisme est à usage mixte, le professionnel libéral doit aussi rapporter la fraction de l'amortissement correspondant au bénéfice imposable. Il conviendra de réintégrer en plus de la fraction non déductible de l'annuité d'amortissement pour les véhicules dont le prix de revient excède le prix plafond, le montant de l'avantage en nature représenté par la quote-part de l'annuité d'amortissement correspondant à l'usage personnel du véhicule.

Exemple

Une voiture de tourisme est acquise le 1^{er} avril 2017 pour prix de 30 000 € TTC. Son taux d'émission de CO₂ est de 120 g/km. Elle est utilisée à titre privé pour deux cinquièmes. L'annuité d'amortissement est donc de 6 000 € par an. Il convient de réintégrer :

- ▶ la fraction excédentaire en application de l'article 39, 4 du CGI, soit 1 340 € ;
- ▶ la fraction d'utilisation non professionnelle, soit $(6\,000 - 3\,660) \times 2/5 = 1\,464$ €.

Au final, l'annuité d'amortissement déductible fiscalement est de $6\,000 - (1\,340 + 1\,464) = 3\,196$ €

Années	Amortissement comptable	Amortissement plafonné	Fraction excédentaire du plafond	Fraction d'usage privatif	Montant déductible
2017	4 500 €	2 745 €	1 755 €	1 098 €	1 647 €
2018	6 000 €	3 660 €	2 340 €	1 464 €	2 196 €
2019	6 000 €	3 660 €	2 340 €	1 464 €	2 196 €
2020	6 000 €	3 660 €	2 340 €	1 464 €	2 196 €
2021	6 000 €	3 660 €	2 340 €	1 464 €	2 196 €
2022	1 500 €	915 €	585 €	234 €	549 €
Total	30 000 €	18 300 €	11 700 €	7 320 €	10 980 €

10 - Réintégration - La fraction non déductible de l'amortissement est rapportée aux bénéficiaires imposables par voie extracomptable. L'amortissement comptable sera déduit à la ligne « dotation aux amortissements » de la déclaration n° 2035 ; la part dépassant la limite fiscalement admise et la part privée seront portées à la ligne « divers à réintégrer ».

II. - Cession du véhicule professionnel

11 - Si la cession des véhicules restés dans le patrimoine privé ne fait pas l'objet d'une imposition sur la plus-value, il en va différemment si le véhicule est inscrit sur le registre des immobilisations. Dans ce cas, en tant que bien professionnel, la cession de ce véhicule va entraîner le calcul d'une plus ou moins-value professionnelle. Toute sortie du patrimoine professionnelle entraîne le calcul d'une plus ou moins-value. Concrètement, il y aura lieu de prendre en compte le gain ou la perte en résultant soit en cas de vente à un tiers, soit en cas de transfert du véhicule vers le patrimoine privé (c'est-à-dire en cas de désinscription du registre des immobilisations). En cas de cession du véhicule, il convient de retrancher sa valeur nette comptable (c'est-à-dire sa valeur d'origine diminuée des amortissements pratiqués) du prix de cession. Attention, à cet égard car les amortissements non déductibles en application de l'article 39, 4 du CGI doivent être retenus pour déterminer la valeur nette comptable. En cas de solde positif, une plus-value est réalisée. En cas de solde négatif, il y a une moins-value.

12 - Si le véhicule est cédé après la durée d'amortissement (4 ou 5 ans), la valeur nette comptable sera égale à zéro puisque les amortissements pratiqués seront égaux à la valeur d'achat. Dans ce cas, l'intégralité du prix de vente constituera la plus-value.

13 - Court terme ou long terme - La plus ou moins-value dégagée relève du régime du court terme et/ou du long terme selon la durée de détention du bien cédé et des amortissements pratiqués (article 39 duodecimes du code général des impôts). Les plus ou moins-values à court terme sont traitées comme un résultat ordinaire (sous réserve de la possibilité d'étalement des

plus-values nettes). Les plus et moins-values à long terme sont soumises à un régime de taxation à taux réduit. Les biens cédés depuis moins de deux ans relève toujours du court terme. Les biens détenus depuis plus de deux ans relève du court pour la part de la plus-value égale au montant des amortissements pratiqués et du long terme au-delà de ce montant.

Régime des PV pour les entreprises individuelles soumises à l'IR (BIC, BNC, BA)		
Nature du bien	Détention < 2 ans	Détention > 2 ans
Amortissable	CT	CT (pour la part de la PV égale aux amortissements)
Non amortissable	CT	LT

14 - Usage mixte - En cas d'usage mixte du véhicule, il y a alors lieu de réduire cette plus-value pour prendre en compte son utilisation partiellement professionnelle. Il en va de même en cas de moins-value.

Exemple

Une voiture de tourisme est acquise le 1^{er} avril 2017 pour prix de 30 000 € TTC. Son taux d'émission de CO₂ est de 120 g/km. Elle est utilisée à titre privé pour deux cinquièmes. Cette voiture est cédée à un tiers à la fin de l'exercice 2020 pour un montant de 10 000 €. La valeur nette comptable de la voiture est de 30 000 - (4 500+6 000+6 000+6 000) = 7 500 €. La plus-value est égale au prix de cession diminué de la valeur nette comptable, soit 10 000 - 7 500 = 2 500 €. La voiture étant utilisée au trois cinquièmes à titre professionnelle, la plus-value n'est imposable que sur ce prorata, soit 1 500 € (2.500 x 3/5). Comme elle n'excède pas le montant des amortissements pratiqués (22 500 €), elle relève entièrement du court terme.

15 - Régime fiscal du court terme - Il convient de faire la somme des plus et moins-values à court terme réalisées au cours de l'année. Si le solde est positif, il s'agit d'une plus-value nette à court terme. Celle-ci se rajoute au bénéfice de l'année de sa réalisation. Il est possible de l'étaler par fractions égales sur trois exercices (ce qui peut être préférable en cas de plus-value importante). Si le solde est négatif, il s'agit d'une moins-value nette à court terme. Celle-ci est déduite du bénéfice imposable l'année de sa réalisation.

16 - Régime fiscal du long terme - Il convient de faire la somme des plus et moins-values à long terme. Si le solde est positif, il s'agit d'une plus-value nette à long terme. Celle-ci est imposée au taux réduit de 16 % et aux prélèvements sociaux de 15,5 %. Si le solde est négatif, il s'agit d'une moins-value à long terme. Celle-ci n'est pas déductible au cours de l'année d'imposition. Elle ne peut pas s'imputer sur le bénéfice ordinaire ou sur le revenu global du foyer fiscal. Elle est uniquement imputable sur les plus-values à long terme qui seront réalisées au cours des dix années suivantes.

17 - NB : il existe d'autres cas d'exonération des plus-values cf. brochure spécifique collection le Plus et guide 2017.

18 - L'expérience révèle qu'en général, on constate qu'une conservation de courte durée engendre souvent une moins-value (à plus forte raison si le véhicule est acheté neuf) ; tandis qu'une conservation supérieure à quatre années génère une plus-value.

Règles générales de déduction des frais

I. - Choisir un modèle des frais d'utilisation du véhicule

1 - Le bénéfice imposable des professionnels libéraux est déterminé par la différence entre les recettes et les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession (article 93 du CGI). Pour qu'une dépense soit déductible, elle doit être nécessitée par l'exercice de la profession (donc les dépenses d'ordre personnel ne sont pas déductibles). De plus, la dépense doit être acquittée au cours de l'année d'imposition, c'est-à-dire décaissée entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre de l'année d'imposition des revenus.

2 - Quel que soit le moyen de transport utilisé, les frais de déplacement engagés sont déductibles du résultat imposable s'ils sont nécessaires à l'exercice de sa profession. Par principe, les frais liés aux véhicules professionnels sont déductibles d'après leur montant réel et justifié. Par exception, ces frais peuvent être évalués forfaitairement sur la base de barèmes. La déductibilité de ces frais, au réel ou au forfait, est conditionnée par le respect d'obligations comptables et fiscales spécifiques.

3 - Il convient de choisir un mode de déduction adapté à l'utilisation du véhicule. Plus l'utilisation du véhicule à titre professionnel sera importante, plus il sera alors recommandé d'opter pour la déduction des frais réels. À l'inverse, en cas de faible utilisation du véhicule pour des déplacements professionnels, l'option pour la déduction forfaitaire semble plus adaptée.

II. - Règle commune de déduction des frais

4 - La justification des frais engagés et des déplacements réalisés est importante quel que soit le mode de déduction retenu. Tous les frais relatifs aux déplacements effectués qui sont effectués dans le cadre de l'activité professionnelle sont a priori déductibles quel que soit le moyen de transport utilisé. Il en va principalement ainsi de ceux réalisés au moyen des véhicules professionnels dans le cadre de l'activité non commerciale qu'il s'agisse de se rendre sur le lieu de travail, à une formation professionnelle, de voyages professionnels, de se déplacer chez les clients ou les fournisseurs, etc. Ne présentent pas un caractère professionnel les déplacements effectués à titre privé, à titre bénévole ou dans le cadre d'une activité d'une autre nature (salariée ou commerciale par exemple).

5 - Les conditions de déduction des frais - La déduction de ces frais obéit aux règles du droit commun. Ils doivent être nécessaires à l'exercice de l'activité, payés au cours de l'année d'imposition et appuyés sur des pièces justificatives. Pour être déductibles, les frais doivent ainsi remplir cumulativement plusieurs conditions :

- ▶ ils doivent être exposés dans le cadre de l'activité professionnelle ; seule la part correspondant à l'utilisation professionnelle du véhicule est déductible donc en cas d'usage mixte, il faut appliquer le prorata d'utilisation professionnelle du véhicule ;
- ▶ ils doivent être effectivement supportés par celui qui veut les déduire ;
- ▶ ils doivent être appuyés par des justificatifs, c'est-à-dire qu'il convient que les professionnels conservent tous les justificatifs des frais payés, factures ou reçus (les factures de carte bancaire sont admises pour la justification des frais d'essence) ;
- ▶ ils doivent être inscrits en comptabilité, c'est-à-dire que seuls sont déductibles les frais inscrits en comptabilité au cours de l'année (dans le poste « frais de véhicules »).

6 - Les trajets domicile-travail - Concernant le trajet entre le domicile et le lieu de travail, les professionnels libéraux sont soumis aux mêmes règles que les salariés. Les frais de déplacement du trajet entre le domicile et le lieu de travail sont toujours déductibles dans la limite des quarante premiers kilomètres. Pour ces quarante premiers kilomètres, l'administration considère qu'il n'y a pas lieu d'apprécier le caractère normal ou anormal de la distance entre le domicile et le lieu de travail (BOI-BNC-BASE-40-60-40-10 n° 30). Au-delà, les frais ne sont pas admis en déduction sauf si le contribuable est en mesure de présenter des circonstances exceptionnelles justifiant une distance entre son domicile et son travail supérieur à quarante kilomètres (les règles relatives aux déplacements domicile-lieu de travail sont les mêmes que celles prévues pour les salariés par l'article 83, 3° du code général des impôts). Le contribuable doit justifier du caractère normal de l'éloignement et donc que le choix de son lieu de résidence ne résulte pas de motifs de pure convenance personnelle. Sur les circonstances particulières justifiant un éloignement supérieur à quarante kilomètres, l'administration prend en considération plusieurs éléments tels que l'étendue de l'agglomération, l'offre de transports ou encore les conditions de vie familiale du professionnel. Parmi les éléments familiaux, l'administration prend notamment en considération : l'état de santé des intéressés ; les problèmes de scolarisation des enfants ; la localisation différente du travail de chacun des époux ; les écarts de coût du logement, selon qu'il est situé dans l'agglomération ou la périphérie (BOI-BNC-BASE-40-60-40-10 n° 20). La déduction des frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail est cependant limitée à un trajet aller-retour quotidien. Seuls des circonstances très exceptionnelles justifieraient que l'administration accepte la déduction d'un second trajet (CE, 18 mars 1981, n° 19522, M. X.). En cas d'un éloignement supérieur à 40 km, il revient au professionnel de réfléchir au caractère justifié ou non de cet éloignement. En cas de doute ou de volonté de sécuriser sa situation, il est possible d'interroger l'administration fiscale.

Exemple : Un avocat habite à 50 km de son cabinet. Au titre de l'année 2016, il a supporté 3 000 € de frais de transports pour ses déplacements entre son domicile et son lieu de travail. S'il peut justifier de circonstances particulières de cet éloignement alors il peut déduire l'intégralité des 3 000 €. À l'inverse, sa déduction sera plafonnée au quarante premiers kilomètres, soit $3\,000 \times 40 / 50 = 2\,400$ €.

Tableau récapitulatif

Frais de déplacement domicile / lieu de travail		Régime fiscal
... à concurrence des 40 premiers kilomètres		déductibles si justifiés
... au-delà des 40 premiers kilomètres	circonstances particulières justifiant un tel éloignement	déductibles si justifiés
	absence de circonstances particulières justifiant un tel éloignement	non déductibles

7 - Le co-voiturage - Le covoiturage consiste en l'utilisation en commun d'un véhicule terrestre à moteur par un conducteur et un ou plusieurs passagers, effectuée à titre non onéreux, excepté le partage des frais, dans le cadre d'un déplacement que le conducteur effectue pour son propre compte (article L. 3132-1 du code des transports). Les revenus issus de cette activité de co-consommation sont exonérés, sous réserve que le prix proposé couvre les seuls frais directement supportés à raison du déplacement en commun, notamment les frais de carburant et de péage (BOI-IR-BASE-10-10-10-10-20161128, n° 120). L'administration fiscale considère que lorsque des frais sont partagés, mais font par ailleurs l'objet d'une déduction du revenu imposable du contribuable pour leur montant réel, il est précisé que cette déduction ne peut être effectuée que pour le montant net des remboursements perçus. Ainsi, dans le cas où un professionnel libéral tire

des revenus du co-voiturage à l'occasion d'un déplacement professionnel, les frais de déplacement déductibles de son revenu BNC doivent être retenus pour leur montant net des remboursements perçus des covoiturés (BOI-IR-BASE-10-10-10-10-20161128, n° 140 et 150).

Déduction des frais réels

I. - Déduire les frais réels : le régime de droit commun

1 - Principe - La prise en compte des frais réels constituent le régime normal de déduction. Lorsque le véhicule est considéré comme un bien professionnel, tous les frais relatifs au véhicule sont a priori déductibles sous réserves des règles particulières qui seront exposées. Les charges de propriété (intérêts d'emprunt, grosses réparations, amortissement, assurance...) ne sont déductibles que si le véhicule est inscrit sur le registre des immobilisations. À défaut de cette inscription, seuls les frais d'utilisation constituent des charges déductibles.

2 - Les frais déductibles - Sont déductibles à hauteur de l'usage professionnel, les frais réels appuyés d'une pièce justificative, parmi lesquels :

- ▶ les frais de carburants ;
- ▶ les dépenses d'entretien et de réparation ;
- ▶ les primes d'assurance ;
- ▶ les frais d'acquisition d'accessoires automobiles sous réserve que l'acquisition soit liée à la réparation du véhicule ;
- ▶ l'amortissement du véhicule ;
- ▶ les loyers versés dans le cadre d'un contrat de location ou de crédit-bail ;
- ▶ les intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition du véhicule ;
- ▶ les loyers de garages servant à abriter les voitures à usage professionnel ;
- ▶ les frais de location de garages servant à abriter les voitures utilisées à usage professionnel ;
- ▶ les frais de péages ;
- ▶ les frais de stationnement et de parking.

3 - Les frais non-déductibles - Ne sont pas déductibles, les dépenses suivants :

- ▶ le prix d'acquisition du véhicule car celui-ci constitue une immobilisation qui fait l'objet d'un amortissement étalé sur la durée probable d'utilisation ;
- ▶ les frais de mise à disposition et de transport acquittés lors de l'acquisition car ils doivent être rattachés au prix d'acquisition servant de base au calcul de l'amortissement ;
- ▶ le prix d'acquisition des GPS et des radiotéléphones installés dans un véhicule professionnel, qui doit donner lieu à la constatation d'un amortissement séparé de celui du véhicule lorsque leur valeur excède 500 € HT (si la valeur des équipements est inférieure à ce seuil, leur coût constitue des dépenses déductibles) ;
- ▶ les contraventions et autres amendes pénales, y compris les infractions au code de la route, même pendant un trajet professionnel (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20-20130417, n° 90) ;
- ▶ les sommes versées à titre de dépôt ou cautionnement dans un contrat de location (ces sommes sont en effet en principe restituables au professionnel à la fin du contrat).

Déduction des frais forfaitaires

I. - Principe

1 - Par dérogation au régime des frais réels, l'administration fiscale admet l'utilisation d'un barème forfaitaire pour évaluer les frais de véhicules des professionnels libéraux. Ce mécanisme consiste à appliquer au nombre de kilomètres parcourus annuellement à titre professionnel, un tarif déterminé selon la puissance fiscale du véhicule. Elle est limitée à 7CV depuis l'imposition des revenus de l'année 2012. Dans un souci de simplification comptable, les professionnels libéraux sont autorisés à évaluer forfaitairement leurs frais de véhicules. Ils peuvent recourir à deux barèmes :

- ▶ le « barème BNC » qui couvre l'essentiel des frais liés à l'utilisation d'un véhicule (amortissement, assurance, carburant, réparation...);
- ▶ et le « barème carburant BIC » qui couvre uniquement les dépenses de carburant des véhicules pris en location (location ordinaire, leasing, crédit-bail), et permet par ailleurs la déduction pour leur montant réel des autres dépenses liées à l'utilisation d'un véhicule à titre professionnel.

II. - Barème kilométrique BNC

2 - Les titulaires de BNC peuvent opter pour l'évaluation forfaitaire de leurs frais de véhicule en appliquant au nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel le barème forfaitaire publié à l'intention des salariés (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20-20130417, n° 110).

3 - Champ d'application de l'option - Le champ d'application de la méthode du forfait est assez large. L'option pour le régime forfaitaire est ouvert quel que soit le mode de détention du véhicule. L'option pour les frais forfaitaires s'applique à tous les véhicules utilisés à titre professionnel qu'ils soient conservés dans le patrimoine privé ou bien inscrit au registre des immobilisations à la condition que les dépenses correspondantes ne soient pas comptabilisées à un poste de charge. L'option peut aussi s'appliquer aux véhicules pris en location ou en crédit-bail sous réserve que les loyers correspondants ne soient pas comptabilisés en charges. Cependant, si les loyers sont déduits en charges professionnels, les frais de carburant de ces véhicules peuvent être déterminés d'après le barème kilométrique publié chaque année par l'administration pour les titulaires de BIC tenant une comptabilité super-simplifiée.

4 - Contribuables exclus du barème - Les professionnels libéraux qui souhaitent exercer leur droit à déduction de la TVA sur leurs dépenses relatives à leurs véhicules de tourisme ne peuvent pas opter pour le barème forfaitaire (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20-20130417, n° 580).

5 - Véhicules concernés par le barème - Le barème kilométrique BNC s'applique aux voitures de tourisme. Cette catégorie désigne les voitures particulières (catégorie VP sur la carte grise), les véhicules utilitaires classés dans la catégorie N1 (véhicules de transport de 6 personnes maximum en plus du chauffeur). Les professionnels libéraux peuvent aussi utiliser les barèmes forfaitaires kilométriques, pour les voitures électriques. À ce titre, les frais de location et de recharge de batterie de ces véhicules sont assimilés à des frais de carburant inclus dans le barème. En conséquence, ils ne peuvent donner lieu à une déduction complémentaire pour leur montant réel et justifié. Ces barèmes peuvent aussi s'appliquer aux deux-roues motorisés : motos, vélomoteurs et scooters (BOI-BNC-BASE-40-60-40-30 n° 40).

6 - Frais compris dans le barème - Le barème couvre l'ensemble des frais suivants : les intérêts de l'emprunt éventuellement contracté pour l'achat du véhicule ; la dépréciation du véhicule (amortissement) ; les dépenses d'équipement et accessoires fournis avec le véhicule ou séparément ; les dépenses d'entretien et de réparation ; les dépenses de pneumatiques ; les frais de carburant ; les primes d'assurances ; les frais d'achat de casques et de protections. Concernant les véhicules électriques, la location de la batterie et les frais liés à la recharge (fourniture d'électricité) sont assimilés à des frais de carburant. Ces frais sont donc inclus dans le barème forfaitaire et ne peuvent donner lieu à une déduction complémentaire pour leur montant réel et justifié (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 n° 125).

7 - Frais non compris dans le barème - Le barème ne couvre pas les frais de carte grise, de péage, de garage ou de parking ainsi que les intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule utilisé et inscrit à l'actif (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20 n° 120). Ces frais obéissent aux conditions générales de déduction des charges. Ils peuvent être déduits, au prorata de l'usage professionnel du véhicule, pour leur montant réel en sus du montant de la déduction résultant du barème kilométrique forfaitaire, sous réserve des justifications nécessaires. Toutefois, les charges de propriété (grosses réparations, frais d'immatriculation notamment) ne pourront être déduites en plus des indemnités kilométriques que si le véhicule est affecté à l'activité professionnelle. Par ailleurs, en raison de leur imprévisibilité, certaines dépenses telles que celles de réparations à la suite d'un accident ne sont pas comprises par le barème. Elles peuvent donc être déduites en sus dans les conditions de droit commun.

8 -

Barèmes kilométriques applicables pour l'imposition des revenus de 2016 (BOI-BAREME-000001-20170224 : BAREME - RSA - BNC - Barèmes d'évaluation forfaitaire du prix de revient kilométrique applicables aux automobiles et aux deux-roues motorisés).

Automobiles			
Puissance administrative	Jusqu'à 5 000 km	De 5 001 à 20 000 km	Au-delà de 20 000 km
3 CV et moins	$d \times 0,410$	$(d \times 0,245) + 824$	$d \times 0,286$
4 CV	$d \times 0,493$	$(d \times 0,277) + 1\,082$	$d \times 0,332$
5 CV	$d \times 0,543$	$(d \times 0,305) + 1\,188$	$d \times 0,364$
6 CV	$d \times 0,568$	$(d \times 0,320) + 1\,244$	$d \times 0,382$
7 CV et plus	$d \times 0,595$	$(d \times 0,337) + 1\,288$	$d \times 0,401$

"d "représente la distance annuelle parcourue

Cyclomoteurs, vélomoteurs, scooters (cylindrée inférieure à 50 CC)		
Jusqu'à 2 000 km	De 2 001 à 5 000 km	Au-delà de 5 000 km
$d \times 0,269$	$(d \times 0,063) + 412$	$d \times 0,146$

"d "représente la distance annuelle parcourue

Motocyclettes (cylindrée supérieure à 50 CC)			
Puissance administrative	Jusqu'à 3 000 km	De 3 001 à 6 000 km	Au-delà de 6 000 km

1 ou 2 CV	$d \times 0,338$	$(d \times 0,084) + 760$	$d \times 0,211$
3, 4 ou 5 CV	$d \times 0,400$	$(d \times 0,070) + 989$	$d \times 0,235$
Plus de 5 CV	$d \times 0,518$	$(d \times 0,067) + 1\ 351$	$d \times 0,292$
"d "représente la distance annuelle parcourue			

III. - Barème du carburant BIC

9 - Le barème carburant BIC s'applique aux voitures de tourisme, aux vélomoteurs, scooters et motocyclettes, mais uniquement lorsqu'ils font l'objet d'un contrat de location ordinaire, de leasing ou de crédit-bail. Ce barème ne couvre que les dépenses de carburant. Les frais non couverts sont déductibles pour leur montant réel en plus du barème, à hauteur de l'usage professionnel et s'ils sont justifiés.

Remarque

Les exploitants d'une auto-école qui utilisent des véhicules en location ou en crédit-bail ne peuvent pas utiliser le barème kilométrique BNC pour la déduction de leurs frais de véhicules, mais ils peuvent utiliser le barème carburant et déduire parallèlement les autres frais réels de véhicules (loyers, entretien, etc.).

10 - Barèmes des frais de carburant (en euro au kilomètre) applicables pour l'imposition des revenus de 2016 - (BOI-BAREME-000003-20170201 : BAREME - RSA - BA - BIC - BNC (sous conditions) - Frais de carburant en euro au kilomètre - Barèmes applicables pour l'année 2016). Le barème. Le barème est publié annuellement par l'administration fiscale en début d'année N+1 pour les kilomètres parcourus au cours de l'année N.

Véhicules de tourisme			
Puissance fiscale des véhicules	Gazole	Super sans plomb	GPL
3 et 4 CV	0,061 €	0,086 €	0,053 €
5 à 7 CV	0,075 €	0,106 €	0,065 €
8 et 9 CV	0,090 €	0,125 €	0,078 €
10 et 11 CV	0,101 €	0,141 €	0,088 €
12 CV et plus	0,112 €	0,157 €	0,098 €

Véhicules deux roues motorisés : vélomoteurs, scooters et motocyclettes	
Puissance	Frais de carburant au kilomètre
Inférieure à 50 CC	0,028 €
De 50 CC à 125 CC	0,057 €
3 à 5 CV	0,072 €
Au-delà de 5 CV	0,099 €

IV. - Modalités d'exercice de l'option

11 - Date de l'option. L'option pour le mode d'évaluation des frais forfaitaires doit être exercée a priori, c'est-à-dire qu'elle doit être prise au 1er janvier de l'année en cours (1^{er} janvier N pour la

déclaration des revenus perçus l'année N). Elle peut être révisée annuellement au 1^{er} janvier de chaque année suivante. L'option se prend a priori et s'applique obligatoirement à l'année entière ; elle peut être reconsidérée chaque année.

12 - Portée de l'option - Les deux modes de déduction, réel ou forfaitaire, sont exclusifs l'un de l'autre. Ils ne peuvent ni coexister si plusieurs véhicules sont utilisés, ni être appliqués successivement au cours d'une même année. Cette option est donc exclusive de toute comptabilisation à un poste de charges des dépenses couvertes par le forfait (CE, 28 juillet 2000, n° 185432 et n° 186190, Sorato). Cette option implique que les charges réelles du véhicule (carburant, entretien, etc.) doivent alors être comptabilisées exclusivement au poste « dépenses personnelles » ou « compte de l'exploitant » si elles ont été payées avec le compte professionnel. Il ne faut pas que les dépenses couvertes par le forfait soient comptabilisées en charges. L'inscription des frais réels couverts par le barème à un compte de charges vaut renonciation à l'option.

13 - Globalité de l'option - L'option pour les frais forfaitaires est globale. Elle doit être exercée pour tous les véhicules utilisés à titre professionnel pendant l'année d'imposition. L'option pour l'un ou l'autre des barèmes s'applique obligatoirement à l'ensemble des véhicules utilisés à titre professionnel. C'est pourquoi en cas d'utilisation de véhicule de tourisme et de véhicules utilitaires, les contribuables ne peuvent donc pas opter pour le barème forfaitaire. La déduction des frais de voiture sera obligatoirement effectuée pour les montants réellement supportés. Il est en de même pour les professionnels libéraux qui utiliseraient à la fois des véhicules leur appartenant et des véhicules loués ou pris en crédit-bail. Ceux-ci doivent choisir un seul mode de déduction (forfaitaire ou réel). Dans l'hypothèse d'une utilisation de voitures de tourisme et de deux-roues motorisées, l'option pour le forfait vaut pour l'ensemble de ces véhicules (BOI-BNC-BASE-40-60-40-30, n° 60). Dans ce cas, le barème doit être appliqué séparément pour chaque véhicule en fonction de leur puissance fiscale. Il faut de plus être en mesure de déterminer les kilomètres propres à chaque véhicule. Il n'y a pas lieu de procéder à la globalisation des kilomètres parcourus par l'ensemble des véhicules pour déterminer les frais d'utilisation correspondants (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 130 et 140). En outre, en cas de changement de véhicule en cours d'année, il n'est pas possible de comptabiliser les frais réels de l'ancien véhicule et d'utiliser le barème forfaitaire pour le nouveau véhicule. Inversement, si l'option pour le barème forfaitaire a été choisie au début de l'année, alors la forfaitisation s'applique automatiquement pour le nouveau véhicule.

14 - Matérialisation de l'option - L'option pour la déduction forfaitaire des frais de véhicules est formalisée sur la déclaration n° 2035-SD à deux endroits. L'option doit être matérialisée en cochant la case figurant sous la ligne 23 « frais de véhicules » de l'annexe n° 2035-A-SD, ainsi qu'en fournissant le détail du calcul de la déduction des frais forfaitaires dans le tableau cadre 7 de l'annexe n° 2035-B-SD (l'indemnité kilométrique calculée est alors reportée sur la ligne 23 de l'annexe n° 2035-A-SD, et le montant de l'amortissement non déductible reporté sur la déclaration n° 2035-SD, Cadre I "Immobilisations et amortissements", cellule B).

15 - Obligations comptables et déclaratives - Pour la détermination du résultat fiscal, les contribuables doivent indiquer dans le cadre 7 de la déclaration n° 2035 B le nombre de kilomètres parcourus à des fins professionnelles et le tarif kilométrique qui leur a été appliqué (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 190). Le registre des immobilisations doit comporter l'indication du montant des annuités d'amortissement dont la connaissance est nécessaire pour calculer les plus-values ou moins-values de cession. Toutefois, cette somme n'a pas à être reportée sur le tableau des immobilisations figurant sur la déclaration de revenus non commerciaux n° 2035 (CERFA n° 11176). En pratique, puisque les dotations aux amortissements pratiqués sur les véhicules pour lesquels le

contribuable a opté pour une évaluation forfaitaire sont couvertes par le barème, il convient alors de réintégrer les amortissements correspondants. Leur montant est porté au tableau afférent à la détermination des amortissements de la déclaration n° 2035 B.

16 - Obligations comptables spécifiques aux adhérents d'associations agréées - L'adhésion à une association agréée emporte l'obligation pour l'adhérent d'indiquer en comptabilité toutes les opérations réalisées sur les comptes bancaires professionnels. Une distinction doit cependant être opérée entre les opérations privées qui doivent être affectées au compte de l'exploitant et les opérations professionnelles. En conséquence, les adhérents désirant opter pour le barème forfaitaire BNC ou le barème forfaitaire carburant BIC ont la possibilité d'inscrire les dépenses couvertes par l'évaluation forfaitaire au compte de l'exploitant. Cette manière de comptabiliser ces frais qui n'affecte pas le compte de charges, reste donc neutre au regard de la détermination du résultat. En outre, elle permet de démontrer que le contribuable a entendu se placer a priori sous ces systèmes forfaitaires. À l'inverse, l'inscription de ces frais au compte de charges emporte option pour la déduction de leur montant réel (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 480 et 490).

17 - Application des barèmes - Le calcul des indemnités kilométriques résulte du produit du seul kilométrage professionnel par le tarif au kilomètre correspondant à la puissance du véhicule et à la distance parcourue. Les autres frais susceptibles d'être déduits pour leur montant réel en sus de l'évaluation forfaitaire doivent être ajoutés au pied du tableau. Cette méthode s'applique facilement. Le montant des dépenses à déduire est obtenu en multipliant le kilométrage professionnel parcouru par le tarif au kilomètre correspondant à la puissance fiscale du véhicule utilisé et à la distance parcourue. Lorsque les contribuables utilisent à titre professionnel plusieurs véhicules, le barème doit être appliqué de façon séparée à chacun des véhicules, en fonction de chaque puissance fiscale et du kilométrage parcouru par chaque véhicule dans l'année. Il n'y a pas lieu de procéder à la globalisation des kilomètres parcourus par l'ensemble des véhicules pour déterminer les frais d'utilisation.

18 - Justification des kilomètres parcourus - Le bénéfice du barème forfaitaire reste soumis à la condition pour le professionnel libéral d'être en mesure de justifier des kilomètres parcourus. Cette justification peut être apportée par tous moyens à condition que le nombre, l'importance et la nature professionnelle des déplacements soient déterminés avec une exactitude suffisante. À cet égard, la meilleure solution se révèle être la tenue d'un carnet de bord journalier même si elle peut être contraignante. Il s'agit d'un document présent dans le véhicule sur lequel vous noterez les dates, le kilométrage « départ », le kilométrage « arrivée » et le motif du déplacement. Il est souhaitable d'y indiquer le kilométrage professionnel en fin de chaque semaine. Vous pouvez également évaluer vos kilomètres en multipliant le nombre de jours travaillés par la distance domicile lieu de travail et en justifiant vos grands déplacements. Mais cette méthode n'a de valeur que si l'activité est relativement sédentaire et le kilométrage parcouru faible. En tout état de cause, il conviendra de relever le kilométrage du véhicule au 1er janvier et au 31 décembre de chaque année même si cette méthode est très insuffisante. Conservez également vos factures d'entretien car elles mentionnent le nombre de kilomètres au jour de l'intervention du garagiste. La justification des kilomètres parcourus est un sujet très sensible lors d'un contrôle fiscal et les conséquences d'une rectification peuvent être importantes. à titre d'illustration, l'administration fiscale a considéré que la méthode consistant à noter les déplacements privés et à les retirer du kilométrage total est insuffisante car elle ne permet pas de vérifier le caractère professionnel du kilométrage retenu par différence.

19 - Conclusion - Le véhicule est l'instrument de travail privilégié d'une majorité de professionnels libéraux. Si l'option pour le barème forfaitaire semble avoir la faveur d'un certain nombre, à chacun néanmoins de faire ses propres calculs afin d'optimiser ses choix. N'hésitez donc pas à contacter votre conseil habituel pour vous entretenir avec lui de ce sujet.

Cas particuliers

I. - Les véhicules pris en crédit-bail

1 - Lorsqu'un professionnel libéral recourt au crédit-bail, il n'est pas propriétaire de son véhicule mais simplement locataire. Le véhicule ne peut donc être porté sur le registre des immobilisations. Toutefois, la déduction des loyers a pour conséquence de donner un caractère professionnel au contrat. Vous devrez donc procéder au calcul d'une plus ou moins-value lors de la levée de l'option d'achat en fin de contrat.

2 - Frais déductibles - Lorsque le véhicule est pris en location ou en crédit-bail, toutes les charges d'utilisation sont déductibles y compris les loyers versés, sous quelques réserves développées ci-après. Ainsi, outre les loyers, sont déductibles comme pour les véhicules appartenant au contribuable les charges d'utilisation suivantes : entretien courant et petites réparations, dépenses de carburant, loyers de garages, primes d'assurances, frais de stationnement et de parking

3 - En début de contrat - Généralement, le preneur du véhicule doit verser un dépôt de garantie lors de l'entrée en possession du véhicule. Ce dépôt de garantie n'est jamais déductible puisqu'il est restitué en fin de contrat ou vient en diminution du versement fait pour le rachat du véhicule.

4 - Premier loyer - Bien souvent, les organismes de crédit-bail proposent des contrats comportant un premier loyer dit « loyer majoré ». En principe déductible l'année de son paiement, l'Administration peut le remettre en cause si elle l'estime trop important par rapport à la valeur d'achat du véhicule, surtout si ce loyer majoré est versé en décembre. À cet égard, n'oubliez pas d'indiquer lors de la signature du contrat que c'est pour un usage professionnel que vous allez utiliser le véhicule. Le vendeur devrait dès lors ne pas vous proposer un contrat avec un montant de premier loyer pouvant poser problème.

5 - Loyers - Les loyers suivants versés mensuellement sont déductibles. Néanmoins, ils doivent être plafonnés selon les mêmes critères que pour les amortissements. En effet, lorsque des véhicules de tourisme sont pris en crédit-bail ou loués pour une longue durée (i.e. plus de trois mois), l'article 93, 1-3° du CGI dispose que le loyer versé est en principe déductible sous réserve de l'application du dispositif de plafonnement prévu à l'article 39, 4 du CGI. Seuls sont visés les véhicules pris en crédit-bail ou en location d'une durée supérieure à trois mois ou d'une durée inférieure à trois mois renouvelable. Les véhicules pris en location de courte durée, c'est-à-dire qui n'excède pas trois mois sans renouvellement n'y sont pas assujettis. Dans cette situation, le professionnel libéral peut déduire les loyers correspondant selon les mêmes limites que celles applicables à l'amortissement des véhicules dont il est propriétaire. La part du loyer supportée par le preneur et correspondant à l'amortissement pratiqué par le bailleur pour la fraction du prix d'acquisition du véhicule excédant 18 300 € (ou 9 900 € pour les véhicules les plus polluants) est exclue des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices. Il faut donc réintégrer de manière extracomptable au résultat fiscal la part du loyer correspondant à l'amortissement pratiqué par le bailleur pour la fraction du prix d'achat du véhicule excédant 18 300 € ou, pour les véhicules polluants, 9 900 €. En fin d'année, les entreprises bailleuses doivent informer les preneurs du montant de la part de loyer non déductible dans les contrats de location. Cette part est calculée comme suit :

- ▶ l'amortissement du bailleur sur la fraction excédentaire est égal à l'amortissement pratiqué multiplié par le rapport : (prix d'acquisition TTC – plafond) sur prix d'acquisition TTC ;

- ▶ la part du loyer correspondant à cet amortissement s'obtient en ajoutant à celui-ci la TVA au taux prévu pour les voitures ;
- ▶ le chiffre obtenu est ajusté le cas échéant au prorata du temps pendant lequel le locataire a disposé du véhicule (chaque mois étant compté pour 30 jours).

6 - Usage mixte - Si le véhicule est à usage mixte, il convient d'appliquer le pourcentage d'utilisation professionnelle aux mensualités de crédit-bail fiscalement déductibles. La déduction des loyers de crédit-bail ne peut se cumuler avec celle des frais forfaitaires automobiles. Vous devrez donc opérer un choix : déduction des frais réels et des mensualités de crédit-bail ou déduction des seules indemnités kilométriques. Dans ce dernier cas et si les loyers sont payés avec la trésorerie professionnelle, la dépense sera portée au poste « dépenses personnelles ».

7 - Forfaitisation des frais - Deux hypothèses sont ouvertes dans le cadre des véhicules pris en location simple ou en crédit-bail qu'il s'agisse de voiture de tourisme ou bien de deux-roues motorisés. À condition que les loyers ne soient pas portés en charge, il est possible d'utiliser le même barème kilométrique que celui prévu pour les véhicules détenus en propriété. En cas de déduction des loyers, les frais de carburant de ces véhicules peuvent être déterminés d'après le barème kilométrique publié chaque année pour les titulaires de BIC tenant une comptabilité super simplifiée. Les professionnels libéraux ont donc la possibilité, tout en déduisant les mensualités de crédit-bail et les autres frais réels du véhicule, de ne pas comptabiliser les frais de carburant. L'option exercée pour l'application du barème forfaitaire carburant BIC entraîne obligatoirement option pour le barème forfaitaire BNC en ce qui concerne les véhicules détenus en pleine propriété et inversement. En effet, les options pour les régimes de forfaitisation BIC et BNC sont indissociables. L'option exercée pour l'un ou l'autre de ces régimes exclut obligatoirement la comptabilisation des frais réels pour les autres véhicules de tourisme non visés par le barème correspondant (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 280).

8 - Cette option pour le barème forfaitaire carburant BIC s'applique obligatoirement pour l'année entière et à l'ensemble des véhicules pris en location ou en crédit-bail et utilisés à titre professionnel (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 330). Elle peut être reconsidérée chaque année. Les deux modes de déduction, frais réels de carburant ou barème forfaitaire carburant BIC, sont exclusifs l'un de l'autre. Ils ne peuvent ni coexister, ni être utilisés successivement au cours d'une même année. Il s'ensuit que la forfaitisation est exclusive de toute comptabilisation à un poste de charges des dépenses de carburant couvertes par le barème. En conséquence, l'option pour l'application de ce barème qui est annuelle doit être exercée, a priori, au 1er janvier de l'année d'imposition et l'inscription des frais correspondants à un poste de charges vaut renonciation à option. Les contribuables doivent être en mesure de justifier de l'utilisation professionnelle du véhicule pris en location et du kilométrage parcouru à ce titre. L'application de ce barème pour les frais de carburant reste sans incidence sur les modalités réelles de déduction des autres dépenses afférentes à ces véhicules pris en location (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 340 à 370).

9 - L'option pour ce barème forfaitaire doit être indiquée de façon expresse sur le tableau figurant en bas de la 2035-B de la déclaration n° 2035. L'exercice de cette option est matérialisé par la production obligatoire d'un état annexe sur lequel doit figurer :

- ▶ les éléments concernant le contrat de crédit-bail ou le contrat de location : date du ou des contrats, dénomination et adresse entreprises ou sociétés bailleuses ;
- ▶ le type, l'immatriculation et le nombre de véhicules concernés ;
- ▶ le nombre total des kilomètres parcourus en distinguant ceux effectués pour les besoins de l'activité professionnelle ;

- ▶ le montant forfaitaire des frais de carburant.

10 - Fin de contrat - Au terme du contre, le preneur a le choix entre exercer l'option d'achat du véhicule ou non. Si l'option d'achat n'est pas exercée alors le dépôt de garantie sera restitué. N'étant pas déductible à la souscription, il n'est de même pas imposable à sa restitution. En cas d'exercice de l'option d'achat, les loyers ayant été déduits sur la déclaration fiscale n° 2035 le véhicule doit être porté sur le registre des immobilisations pour sa valeur de rachat. Il fera l'objet d'un amortissement rapide en qualité de bien d'occasion. Lors de sa cession, vous devrez calculer une plus ou moins-value, taxable à titre professionnel.

11 - Si le véhicule est repris dans le patrimoine privé, il doit être repris pour sa valeur « argus » ou pour un montant réaliste correspondant à sa valeur vénale. À ce sujet, vous pouvez faire état d'une proposition de reprise d'un garagiste, précisant si possible les réductions opérées par rapport à la valeur « argus » du fait de l'état du véhicule. Ceci implique la taxation d'une plus-value égale à la différence entre cette valeur de reprise et la valeur de rachat à l'organisme de crédit-bail. Si vous devez dégager une moins-value significative lors de la reprise de votre véhicule dans votre patrimoine privée, nous vous conseillons que la valeur de reprise soit déterminée par un expert.

II. - Véhicules utilisés dans le cadre d'un groupement

12 - L'utilisation d'un véhicule professionnel dans le cadre d'un groupement, tel qu'une société de personne doit conduire à s'interroger sur les modalités de déduction des frais afférents au véhicule mais aussi à s'interroger sur la possible application de la taxe sur les véhicules de société.

13 - Exercice de l'activité dans le cadre d'une société de personne - La déduction des frais de véhicules des membres d'une société de personnes comporte certaines particularités. Les frais de véhicule exposés par les associés d'une société de personnes pour les besoins de l'activité sociale doivent être pris en compte pour la détermination du résultat social. Ils ne sont donc pas déductibles de la quote-part du bénéfice qui revient à chaque associé. Dès lors, les associés ne doivent pas inclure dans cette quote-part les sommes qui leur sont remboursées à ce titre par la société. Le Conseil d'État juge en effet sur les fondements des articles 8 ter et 93 du CGI que les frais correspondants à l'utilisation du véhicule personnel de l'associé pour les besoins de l'activité sociale doivent être déduites des recettes procurées par l'activité de la société en vue de la détermination du bénéfice social, avant répartition entre les associés (CE, 21 mars 1984 n° 34750, CE 15 décembre 1986 n° 51814, CE, 19 février 1986 n° 46848).

14 - Ces frais de véhicules sont pris en compte au niveau de la société pour leur montant réel ou bien selon le barème kilométrique. Dans les sociétés de personnes exerçant une activité BNC, le mode de prise en compte des frais – selon le barème forfaitaire ou les frais réels - doit être identique pour tous les véhicules utilisés pour l'exercice de l'activité sociale, qu'ils appartiennent à la société ou aux associés (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 610). Les dépenses non couvertes par le barème kilométrique sont de même déductibles, sur justificatifs, du seul résultat de la société pour leur montant réel.

15 - Obligation de soumettre tous les véhicules au même mode d'évaluation - En cas d'exercice en société, le mode d'évaluation retenu (réel ou forfaitaire) doit être identique tant à l'égard des véhicules de la société que de ceux détenus et utilisés professionnellement par les associés et pour l'ensemble des dépenses afférentes à ces véhicules. Toutefois, ce principe ne

s'applique pas selon nous aux professionnels qui exercent leur activité au sein d'une SCM. Un associé ne peut pas être tenu par le choix de la SCM et inversement. Le mode d'évaluation retenu s'applique obligatoirement aux frais supportés :

- ▶ directement par la société avec les véhicules lui appartenant ;
- ▶ par les associés avec leur propre véhicule pour le compte de la société ;
- ▶ personnellement par chacun des associés pour les trajets domicile/lieu de travail ou au titre d'une activité individuelle exercée en dehors de celle de la société.

Les associés ne peuvent donc pas retenir, pour la déduction de leurs dépenses de véhicule, un mode de comptabilisation différent de celui appliqué pour la prise en compte des frais de même nature dans la détermination du bénéfice social (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, n° 590 et 600).

L'option pour le barème forfaitaire entraîne donc l'application de ce barème aux frais engagés par la société avec ses véhicules, aux frais engagés par les associés avec leurs véhicules pour le compte de la société et aux frais professionnels de véhicule engagés par chaque associé pour l'exercice de sa profession.

16 - Imputation des frais de véhicules par l'associé d'une société - Lorsqu'un professionnel associé d'une société de personnes utilise son véhicule personnel pour effectuer tant ses déplacements professionnels auprès de la clientèle, que ses déplacements domicile-lieu de travail, il convient d'appliquer les règles suivantes :

- ▶ les frais directement liés à l'exercice de l'activité de la société, tels que ceux afférents à l'utilisation d'un véhicule pour la visite de la clientèle, sont considérés comme incombant normalement à la société : par suite, ces frais sont déductibles du seul résultat social ;
- ▶ les frais professionnels engagés par le professionnel associé pour l'exercice de sa profession, comme les frais de transport domicile-lieu de travail, sont déductibles de la quote-part de bénéfice revenant à l'associé concerné.

17 - Remboursement par la société des frais de location supporté directement par un associé ou membre du personnel - La déduction de la part du loyer supportée par le locataire, correspondant à l'amortissement du véhicule pratiqué par le bailleur pour la fraction de l'amortissement qui excède les plafonds, est interdite. Lorsque le locataire est l'associé ou un membre du personnel, la société peut décider de verser à ce dernier une indemnité visant à rembourser ses frais de locations. Dans cette hypothèse il convient de faire application de la limitation de la déductibilité des loyers dans les mêmes conditions que la limitation de la déductibilité de l'amortissement, c'est-à-dire lorsque la société supporte ces charges directement, ou indirectement sous forme d'allocation forfaitaire ou de remboursement de frais. Ainsi, lorsqu'une société verse à un professionnel associé ou à un membre de son personnel locataire d'une voiture particulière, une indemnité destinée à couvrir les frais de location de ladite voiture, la partie de cette indemnité représentative de l'amortissement correspondant à la partie du prix d'acquisition qui excède les plafonds autorisés n'est pas déductible. Toutefois, l'Administration a précisé que l'application de cette limitation devait être réservée au cas où l'entreprise assure l'entretien régulier de la voiture ou en acquitte les frais fixes (frais de garage et prime d'assurance) ou encore verse des remboursements de frais exceptionnels importants.

18 - Mode de calcul des frais forfaitaires en cas d'exercice en société - Le barème forfaitaire BNC s'applique aux sociétés de personnes qui exercent une activité BNC et dont les associés sont personnellement imposables à l'impôt sur le revenu, à raison de la part qui leur revient dans le bénéfice de la société. Ce barème couvre à la fois des frais fixes (dépréciation et primes d'assurance) et des frais variables (essence, dépenses d'entretien et de réparation, dépenses de pneumatiques), sans que la part respective de chacun des éléments compris dans ce barème ne

soit précisée. Ainsi, en vue d'établir un calcul correct des frais de véhicules déductibles, le professionnel doit : appliquer le barème à la totalité de la distance parcourue avec le véhicule personnel de l'associé ; puis répartir ces frais au prorata de la distance parcourue : d'une part, pour effectuer les déplacements auprès de la clientèle, et d'autre part, pour effectuer les déplacements domicile-lieu de travail propres à chaque associé. Ce barème kilométrique ne peut pas être appliqué si les professionnels libéraux utilisent d'autres véhicules que des voitures de tourisme, tels que des utilitaires. Dans ce cas, les frais doivent être comptabilisés pour leur montant réel par la société, qu'il s'agisse des frais afférents au véhicule utilitaire dont elle est propriétaire ou des frais engagés par les associés, avec leur propre véhicule, dans le cadre de l'activité sociale.

Exemple

Un professionnel exerçant dans une SCP parcourt pour l'exercice de sa profession un total de 6 000 km avec un véhicule de 6 CV dont 4 500 km pour les déplacements en clientèle et 1 500 km pour les déplacements domicile-lieu de travail :

- ▶ application du barème (barème 2015 pour les besoins de l'exemple) à la totalité de la distance = $1\,244 + (6\,000 \times 0,32) = 3\,164 \text{ €}$;
- ▶ part des déplacements en clientèle : $3\,164 \text{ €} \times (4\,500 / 6\,000) = 2\,373 \text{ €}$ déductibles au niveau du bénéfice de la société ;
- ▶ part des déplacements domicile-lieu de travail : $3\,164 \text{ €} \times (1\,500 / 6\,000) = 791 \text{ €}$ déductibles au niveau de la quote-part de bénéfice de l'associé.

19 - Taxe sur les véhicules de société - Dans le cadre d'une société civile, d'une société civile professionnelle ou d'une société de fait, il arrive fréquemment que les associés conservent à titre personnel leur véhicule et l'utilisent dans le cadre de leur activité au sein du groupement. Si le groupement pourvoit régulièrement à l'entretien du véhicule et acquitte notamment la prime d'assurance, le groupement est considéré comme utilisateur principal du véhicule, alors même que la carte grise est restée au nom de l'associé. Dans ce cas, le groupement est passible de la taxe sur les véhicules de société prévue à l'article 1010 du CGI. Cette taxe consiste à ce que les sociétés soient annuellement imposées sur la base des véhicules de tourisme qu'elles possèdent ou dont elles ont la disposition. Cette taxe n'est pas déductible lorsqu'elle est due par une société soumise à l'impôt sur les sociétés. Toutefois, elle est déductible, lorsqu'elle est due par une société de personnes non passible de l'impôt sur les sociétés, pour la part qui revient à des associés eux-mêmes non soumis à cet impôt.

20 - Véhicules taxables - Cette taxe s'applique sur les voitures de tourisme. En effet, elle concerne les véhicules immatriculés dans la catégorie « voitures particulières » au sens de l'annexe II à la directive 2007/46/CE du 5 septembre 2007 (BOI-TFP-TVS-10-20, n° 20 et 30) et les véhicules de la catégorie « N1 » destinés au transport de passagers et de leurs bagages ou de leurs biens (BOI-TFP-TVS-10-20, n° 40). En outre, lesdits véhicules doivent être immatriculés en France au nom de la société, quels qu'en soient les propriétaires effectifs. La taxe est due sur les véhicules pris en location (location sans chauffeur ou crédit-bail) si la durée de la location excède une période d'un mois civil ou de 30 jours consécutifs.

21 - Véhicules exonérés - Les véhicules conçus pour une activité exclusivement commerciale ou industrielle (camions, camionnettes, véhicules de transport en commun et véhicules spéciaux) sont ainsi exclus du dispositif. Échappent aussi à la taxe les véhicules destinés exclusivement à la vente

ou à la location. En outre, les véhicules fonctionnant alternativement au super carburant et au GPL sont exonérés de la moitié de la taxe. Pour les autres véhicules non-polluants, l'exonération est totale.

22 - Période d'imposition - La période d'imposition est annuelle ; elle s'étend du 1^{er} octobre de chaque année au 30 septembre de l'année suivante. La loi de finances pour 2017 a modifié cette période d'imposition. à compter du 1^{er} janvier 2018, elle s'étendra du 1^{er} janvier au 31 décembre de chaque année. C'est pourquoi, une taxe exceptionnelle est due au titre de la période du 1^{er} octobre 2017 au 31 décembre 2017 à titre transitoire.

23 - Liquidation - La taxe est liquidée par trimestre civil. Pour chaque trimestre, elle est calculée en fonction du nombre des véhicules possédés par la société au premier jour du trimestre ou utilisés par elle au cours du trimestre. Pour la liquidation, sont pris en les taux d'émission de CO₂ des véhicules (ou leur puissance fiscale) et de leur mode de carburation. Le taux applicable est égal au quart du taux annuel. La taxe n'est pas due pour les véhicules pris en location si la location n'excède pas un mois civil ou 30 jours consécutifs. Le montant de la taxe est calculé selon le barème d'émission de CO₂. Ce taux figure sur la carte grise des véhicules. Vous pouvez également consulter les taux d'émission sur le site de l'agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie www.ademe.fr.

24 - Pour la période du 1^{er} octobre 2016 au 30 septembre 2017, le montant de la taxe est égal à la somme de deux tarifs. Le premier tarif diffère selon différents critères. Les véhicules hybrides (énergie électrique et motorisation essence ou diesel) et les véhicules combinant l'essence à du gaz naturel véhicule ou du gaz de pétrole liquéfié émettant moins de 110 grammes de CO₂ par kilomètre sont exonérés de ce premier tarif pendant huit trimestres décomptés à partir du premier jour du trimestre en cours à la date de première mise en circulation du véhicule. Les véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire dont la première mise en circulation intervient à compter du 1^{er} juin 2004 et qui n'étaient pas possédés ou utilisés par la société avant le 1^{er} janvier 2006, il convient d'appliquer le barème suivant

Taux d'émission de dioxyde de carbone (en grammes par kilomètre)	Tarif applicable par gramme de dioxyde de carbone
≤ 50	0
> 50 et ≤ 100	2 €
> 100 et ≤ 120	4 €
> 120 et ≤ 140	5,5 €
> 140 et ≤ 160	11,5 €
> 160 et ≤ 200	18 €
> 200 et ≤ 250	21,5 €
> 250	27 €

Remarque : Pour chaque véhicule taxable, le montant annuel de la taxe correspond au tarif par gramme de la tranche à laquelle il appartient multiplié par le nombre de grammes de dioxyde de carbone par kilomètre émis par ce véhicule.

Pour les autres véhicules, c'est-à-dire ceux qui ne répondent pas à ces critères cumulatifs, le barème est le suivant :

Puissance fiscale	Tarif applicable
≤ 3 CV	750 €
De 4 à 6 CV	1 400 €
De 7 à 10 CV	3 000 €
De 11 à 15 CV	3 600 €
> 15 CV	4 500 €

Le second tarif est établie en fonction du mode de carburation donc les véhicules entièrement électriques en sont exonérés. Ce tarif est déterminé selon le barème suivant :

Année de première mise en circulation du véhicule	Essence et assimilé	Diesel et assimilé
Jusqu'au 31 décembre 1996	70 €	600 €
De 1997 à 2000	45 €	400 €
De 2001 à 2005	45 €	300 €
De 2006 à 2010	45 €	100 €
À compter de 2011	20 €	40 €

25 - Depuis le 1^{er} janvier 2006, les véhicules possédés ou pris en location soit par les salariés d'une société, soit par ses dirigeants sont soumis à la taxe sur les véhicules de société. Pour atténuer les effets de cette mesure, la taxe est due selon un mécanisme progressif dès que le nombre de kilomètres remboursé est supérieur à 15 000. En effet, le montant de la taxe afférent aux véhicules des salariés ou dirigeants qui font l'objet d'un remboursement de frais kilométriques est calculé selon le barème ci-après. Le montant à verser fait ensuite l'objet d'un abattement de 15 000 €.

Kilomètres remboursés	% de la taxe due
0 à 15.000 km	0
15.000 km à 25.000 km	25 %
25.000 km à 35.000 km	50 %
35.000 km à 45.000 km	75 %
Supérieur à 45.000 km	100 %

26 - Depuis le 1^{er} octobre 2005, la taxe sur les véhicules de société est assimilée aux taxes sur le chiffre d'affaires en ce qui concerne le recouvrement, le contrôle et le contentieux.

27 - Concernant la taxe due au titre de la période du 1^{er} octobre 2016 au 30 septembre 2017, les modalités de déclaration et de paiement varient :

- ▶ pour les redevables de la TVA soumis au régime réel normal, sur l'annexe n° 3310 A-SD à la déclaration CA 3 déposée au titre du mois de décembre ou du quatrième trimestre civil entre le 15 et le 24 janvier 2018 ;
- ▶ pour les redevables de la TVA soumis au régime simplifié d'imposition ou au régime simplifié agricole, sur un imprimé conforme à un modèle établi par l'administration déposé au plus tard le 15 janvier 2018 ;
- ▶ pour les non redevables de la TVA, sur l'annexe n° 3310 A-SD transmise, entre le 15 et le 24 janvier 2018, au service chargé du recouvrement dont relève le principal établissement au cours du mois de janvier 2018.

28 - Taxe exceptionnelle due au titre du 1^{er} octobre 2017 au 31 décembre 2017. Cette taxe a été instituée à titre transitoire pour tenir compte des conséquences de la modification de la période d'imposition de la taxe sur les véhicules de sociétés à compter du 1^{er} janvier 2018.

Elle obéit aux mêmes modalités que la taxe sur les véhicules de sociétés en matière d'assiette, de liquidation et de recouvrement.

La taxe sur les véhicules de société est déductible dans le cadre des sociétés de personnes alors qu'elle ne l'est pas dans le cadre des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

Remarque

Compte tenu des modalités de calculs décrites ci-dessus, il est rarement observé que les libéraux exerçant en société civile se trouvent devoir payer la taxe sur les véhicules de société.

III. - Bonus & Malus relatifs aux véhicules de tourisme

29 - Afin de lutter contre les véhicules les plus polluants, des dispositifs fiscaux prévoient l'application de malus tandis que d'autres accordent des bonus afin d'aider à l'acquisition et à la location de véhicules propres.

30 - Taxes sur l'acquisition des véhicules de tourisme les plus polluants - Afin de pouvoir circuler sur la voie publique, tous les véhicules terrestres à moteur (voitures, deux roues, camping-cars, camions, etc.) doivent être immatriculés. La délivrance des certificats d'immatriculation (cartes grises) donne lieu au paiement de diverses taxes. Il en est ainsi des taxes sur les véhicules de tourisme les plus polluants selon que le véhicule ai déjà ou n'ai jamais été immatriculé en France.

31 - Taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules (cartes grises) - L'article 1010 bis du CGI prévoit une taxe additionnelle (dite taxe CO₂) due lors de l'établissement du certificat définitif d'immatriculation d'un véhicule de tourisme défini à l'article 1010 du CGI déjà immatriculé en France (véhicule d'occasion). La taxe additionnelle s'applique aux voitures particulières (véhicules appartenant à la classification européenne M1) ainsi qu'aux véhicules à usages multiples qui, tout en étant classés en catégorie N1 au sens de cette même annexe, sont destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens qui sont mises en circulation à compter du 1^{er} juin 2004 (BOI-ENR-TIM-20-60-30, n° 90). L'assiette et le tarif de cette taxe diffère selon que le véhicule ait fait l'objet d'une réception communautaire ou non. La taxe est calculée selon le taux d'émission de dioxyde de carbone (CO₂) en g/km pour les véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire. Elle est calculée en fonction de la puissance fiscale (CV) pour les véhicules n'ayant pas fait l'objet d'une réception communautaire.

Véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire	
Taux d'émission de CO ₂ (en g/km)	Tarif applicable par gramme de CO ₂
N'excédant pas 200	0 €
Fraction supérieure à 200 et inférieure ou égale à 250	2 €
Fraction supérieure à 250	4 €

Pour les véhicules spécialement équipés pour fonctionner au moyen du superéthanol E85, le montant de la taxe applicable, tel qu'il résulte du barème, est réduit de 50 % (article 1010, II-c bis du code général des impôts)

Véhicules n'ayant pas fait l'objet d'une réception communautaire	
Puissance fiscale (CV)	Tarifs
Inférieure à 10	0 €
Supérieure ou égale à 10 et inférieure à 15	100 €
Supérieure ou égale à 15	300 €

Pour les véhicules spécialement équipés pour fonctionner au moyen du superéthanol E85, le calcul est le même que pour les Véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire (BOI-ENR-TIM-20-60-30, n°210).

32 - Taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules : malus applicable aux voitures particulières les plus polluantes - L'article 1011 bis du CGI prévoit une nouvelle taxe dite « malus » (ou « écopastille ») qui s'applique aux véhicules de tourisme définis à l'article 1010 du CGI immatriculés pour la première fois en France. Les professionnels qui ont fait l'acquisition en 2016 d'un véhicule de tourisme neuf émettant au moins 130 g/km de CO₂ ou atteignant une puissance fiscale d'au moins 8 CV ont dû acquitter un malus dit « écopastille » lors de l'acquisition du véhicule. Ce malus, dont le montant peut être compris entre 150 € et 8 000 €, s'applique aux voitures immatriculées pour la première fois en France à compter du 1^{er} janvier 2008 et celles acquises en France ou à l'étranger à compter de cette même date.

33 - Depuis le 1^{er} janvier 2017, le champ d'application et le tarif de la taxe ont été modifiés. L'écopastille s'établira selon un barème à 66 tranches, commençant à partir de 127g de CO₂/km, et dont la dernière tranche a été fixée à 10 000 € pour les véhicules ayant un taux d'émission de CO₂ de 191g et plus par km. Ainsi, les professionnels qui feront l'acquisition en 2017 d'un véhicule de tourisme neuf devront acquitter ce malus si dernier émet au moins 127 g/km de CO₂ ou atteint une puissance fiscale d'au moins 6 CV. Le montant de ce malus est désormais compris entre 50 € et 10 000 €. Ce malus s'applique également aux voitures d'occasion importées en France pour la première fois. Toutefois, un abattement d'un dixième par année entamée depuis la première immatriculation à l'étranger est appliqué sur le montant du malus tel qu'il se serait appliqué sur une voiture neuve acquise en France. Il s'applique aussi aux véhicules classés dans la catégorie N1 dont la finalité est le transport de personnes (et de leurs bagages ou biens) lorsqu'ils ont été acquis à compter du 1^{er} octobre 2010.

34 - Le montant du malus est établi sur la base du taux d'émission de CO₂ pour les véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire, tandis qu'il est établi sur la base de la puissance fiscale pour ceux qui n'ont pas fait l'objet d'une réception communautaire. Pour les véhicules introduits en France après avoir été immatriculés dans un autre pays, la taxe est réduite d'un dixième par année entamée depuis cette immatriculation.

véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire					
Taux d'émission de CO ₂ en g/km	Tarif en euros	Taux d'émission de CO ₂ en g/km	Tarif en euros	Taux d'émission de CO ₂ en g/km	Tarif en euros
Taux ≤ 126	0	148	1 153	170	4 673
127	50	149	1 260	171	4 890

128	53	150	1 373	172	5 113
129	60	151	1 490	173	5 340
130	73	152	1 613	174	5 573
131	90	153	1 740	175	5 810
132	113	154	1 873	176	6 053
133	140	155	2 010	177	6 300
134	173	156	2 153	178	6 553
135	210	157	2 300	179	6 810
136	253	158	2 453	180	7 073
137	300	159	2 610	181	7 340
138	353	160	2 773	182	7 613
139	410	161	2 940	183	7 890
140	473	162	3 113	184	8 173
141	540	163	3 290	185	8 460
142	613	164	3 473	186	8 753
143	690	165	3 660	187	9 050
144	773	166	3 853	188	9 353
145	860	167	4 050	189	9 660
146	953	168	4 253	190	9 973
147	1 050	169	4 460	191 ≤ Taux	10 000

véhicules n'ayant pas fait l'objet d'une réception communautaire	
Puissance fiscale (CV)	Tarif de la taxe en euros
Puissance fiscale ≤ 5	0
6 ≤ puissance fiscale ≤ 7	2 000
8 ≤ puissance fiscale ≤ 9	3 000
10 ≤ puissance fiscale ≤ 11	7 000
12 ≤ puissance fiscale ≤ 16	8 000
16 < puissance fiscale	10 000

35 - Exonérations - Des cas d'exonérations sont prévus. Nous pensons notamment aux véhicules adaptés aux personnes handicapées ou dont l'acquéreur est titulaire d'une carte d'invalidité. En outre, un remboursement est prévu pour les voitures d'au moins cinq places assises acquises par une famille ayant au moins trois enfants à charge.

36 - Régime fiscal - Le malus est déductible du résultat du professionnel dès lors : qu'il a été acquitté au cours de l'année ; et qu'il se rapporte à un véhicule inscrit au registre des immobilisations, y compris par les professionnels qui optent pour la déduction des frais de véhicules selon le barème forfaitaire BNC. En cas d'usage mixte de ce véhicule, il y a bien entendu lieu de ventiler ce malus pour ne déduire que la part se rattachant à l'exercice de la profession. Le montant déductible de ce malus doit être porté sur la déclaration n° 2035-A-SD à la ligne « autres impôts » (ligne 13 BS). En pratique le malus n'est donc pas déductible par les professionnels qui

ont choisi de ne pas inscrire leur véhicule sur le registre des immobilisations et des amortissements et pour ceux qui relèvent du régime déclaratif spécial.

37 - Malus annuel en cas d'utilisation d'un véhicule de tourisme polluant - L'article 1011 ter du CGI prévoit l'application d'un malus annuel dû en cas de détention d'un véhicule polluant (taux d'émission de CO₂ supérieur à 190g / km) s'élève à 160 € par véhicule et par an. Cette taxe est déductible du bénéfice imposable l'année de son règlement sous réserve que le véhicule soit inscrit sur le registre des immobilisations et des amortissements. En cas d'usage mixte, il y a lieu de ne déduire que la part de la taxe se rapportant à l'utilisation professionnelle. Le montant du malus est à porter ligne 13 BS de l'annexe 2035-A-SD.

38 - Professionnels concernés - Les professionnels détenteurs de véhicules de tourisme non soumis à la taxe sur les véhicules de sociétés et dont le taux d'émission de dioxyde de carbone excède un certain seuil sont, depuis le 1^{er} janvier 2010, soumis à une taxe annuelle. Sont visés ici les professionnels propriétaires ou locataires dans le cadre d'un contrat de location avec option d'achat ou d'un contrat souscrit pour une durée d'au moins deux ans, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

39 - Véhicules concernés - Cette taxe s'applique aux véhicules immatriculés pour la première fois en France à compter du 1^{er} janvier 2009 et classés dans la catégorie des voitures particulières ou, à compter du 1^{er} janvier 2011, dans la catégorie des « véhicules de tourisme » ainsi qu'aux véhicules les plus polluants, à savoir ceux :

- ▶ qui ont fait l'objet d'une réception communautaire et dont le taux d'émission de dioxyde de carbone, tel qu'indiqué sur le certificat d'immatriculation, excède 250 g/km en 2009, 245 g /km en 2010 et 2011 et 190 g/km à compter de 2012,
- ▶ ou qui n'ont pas fait l'objet d'une réception communautaire et dont la puissance fiscale excède 16 CV.

40 - Véhicules exonérés - Les cas d'exonération concernent :

- ▶ les véhicules soumis à la taxe sur les véhicules de société.
- ▶ les véhicules dispensés de malus lors de la délivrance de la carte grise, c'est-à-dire les véhicules immatriculés :
 - ▶ dans le genre véhicules automoteurs spécialisés (VASP) ou véhicule de tourisme carrosserie « handicap » :
 - ▶ par les personnes titulaires de la carte d'invalidité (CSS, art. L. 241-3) ou dont au moins un enfant mineur ou à charge, et du même foyer fiscal, est titulaire de cette carte ;

À compter du 1^{er} janvier 2017, sont également exonérées les personnes titulaires de la carte "mobilité inclusion" laquelle a vocation à remplacer progressivement les différentes cartes handicap (priorité, invalidité et stationnement).

41 - Tarif et paiement de la taxe - Le montant de la taxe est de 160 € par véhicule. À défaut d'interdiction expressément prévue, cette taxe est, selon nous, déductible du bénéfice imposable l'année de son règlement sous réserve que le véhicule soit inscrit sur le registre des immobilisations et des amortissements. En cas d'usage mixte, il y a lieu de ne déduire que la part de la taxe se rapportant à l'utilisation professionnelle. Le fait générateur de la taxe est la détention d'un véhicule concerné au 1^{er} janvier et la taxe est due à partir de l'année qui suit la délivrance du certificat d'immatriculation du véhicule. La taxe est calculée par les services des impôts compétents

(DGFiP). Les redevables ne sont soumis à aucune obligation déclarative et reçoivent directement un titre de perception au plus tard le 30 avril de l'année d'imposition.

42 - Bonus accordé pour l'acquisition d'un véhicule peu polluant - Une aide à l'acquisition des véhicules propres a été instituée par un décret du 26 décembre 2007 (Décret n° 2007-1873 du 26 décembre 2007 instituant une aide à l'acquisition des véhicules propres). Il s'agit d'un bonus dont un titulaire de BNC peut bénéficier à l'occasion de l'achat d'une voiture particulière peu polluante. Ce bonus est constitutif d'une recette imposable dès son année de perception, sauf éventuelle option pour son imposition étalée (dans les conditions prévues par les dispositions combinées du 8 de l'article 93 du CGI et de l'article 42 septies du CGI).

43 - Le bonus écologique, à l'inverse du malus écologique, a pour objet d'inciter financièrement les acheteurs de véhicules neufs (ou les locations longues durées, d'au moins deux ans) à privilégier certains véhicules de tourisme ayant fait l'objet d'une réception communautaire en fonction de la faiblesse de leur taux d'émission de CO₂ calculé en g/km.

Jusqu'au 31 octobre 2013, ont été éligibles à ce bonus les véhicules émettant au plus :

- ▶ 110 g/km de CO₂ pour les véhicules à essence ou gazole ou ceux combinant ce carburant avec l'énergie électrique ;
- ▶ 60 g/km de CO₂ pour les véhicules genre camionnette (CTTE) (ce bonus étant majoré si le véhicule a été facturé après le 1^{er} juillet 2012 et émet moins de 20 g/km de CO₂) ;
- ▶ 50 g/km de CO₂ pour les véhicules électriques (ce bonus étant majoré si le véhicule a été facturé après le 31 juillet 2012 et émet moins de 20 g/km de CO₂).

Concernant les véhicules qui n'ont pas fait l'objet d'une réception communautaire, le bonus n'est applicable qu'aux véhicules dont la puissance est inférieure à 4 CV.

Du 1^{er} novembre 2013 (inclus) au 31 décembre 2014 (inclus), ont été éligibles les véhicules émettant au plus :

- ▶ 110 g/km de CO₂ pour les véhicules combinant l'énergie électrique et une motorisation à l'essence ou au gazole ;
- ▶ 90 g/km de CO₂ pour les autres véhicules.

En 2015, ont été éligibles les véhicules émettant au plus :

- ▶ 110 g/km de CO₂ pour les véhicules combinant l'énergie électrique et une motorisation à l'essence ou au gazole ;
- ▶ 60 g/km de CO₂ pour les autres véhicules.

En 2016, le dispositif a été réservé aux véhicules électriques ou hybrides (hors diesel) émettant moins de 110 g de CO₂/km. Le montant du bonus applicable au titre de 2016 est égal à :

- ▶ dans la limite de 6 300 €, à 27 % du coût d'acquisition (TTC) du véhicule (auxquels peut être ajouté, le cas échéant, le coût de la batterie si elle est louée) lorsque le taux d'émission de CO₂ du véhicule est au plus égal à 20 g/km (véhicule électrique) ;
- ▶ 1 000 € lorsque le taux d'émission de CO₂ du véhicule est au moins égal à 21 g/km et au plus égal à 60 g/km ;
- ▶ 750 € pour les véhicules hybrides électriques (hors Diesel) émettant moins de 110 g de CO₂ /km et dont le moteur électrique présente une puissance sur 30 minutes supérieure ou égale à 10 kW.

Le champ d'application et les montants du bonus applicables au titre de 2017 ont été modifiés. Ainsi, à compter de 2017, pour les véhicules électriques (taux d'émission de CO₂ du véhicule est au plus égal à 20 g/km) le montant du bonus est égal (comme auparavant) à 27 % du coût d'acquisition (TTC) du véhicule mais dans la limite de 6 000 € (au lieu de 6 300 €). Pour les véhicules dont le taux d'émission de CO₂ est au moins égal à 21 g/km et au plus égal à 60 g/km le montant du bonus reste fixé à 1 000 €. L'aide de 750 € pour certains véhicules hybrides électriques est supprimée. En revanche, un bonus pouvant aller jusqu'à 1 000 €, est désormais applicable aux acquisitions de véhicules à 2 ou 3 roues ainsi qu'aux quadricycles électriques, d'une puissance moteur supérieure ou égale à 3 kW dès lors que ces véhicules n'utilisent de batterie au plomb. Afin de ne pas pénaliser les acquéreurs qui n'avaient pas connaissance de ces changements à la date de leur achat, il est prévu que les véhicules commandés avant le 1^{er} janvier 2017 et facturés avant le 1^{er} avril 2017, peuvent bénéficier du barème qui était en vigueur en 2016, dans le cas où celui-ci est plus avantageux.

44 - Prime de conversion - Par ailleurs, une prime à la reconversion est également octroyée en sus du bonus lorsque lors de l'achat d'un véhicule peu polluant, un véhicule diesel immatriculé avant le 1^{er} janvier 2006 est mis au rebut (le véhicule acheté ne doit pas être cédé dans les 6 mois suivant son acquisition ni avant d'avoir parcouru au moins 6 000 km). Le montant de cette prime complémentaire est de :

- ▶ dans la limite globale de 10 000 € (bonus + prime), 3 700 € lorsque le taux d'émission de CO₂ du véhicule est au plus égal à 20 g/km (véhicule électrique) ;
- ▶ dans la limite globale de 3 500 € (bonus + prime), 2 500 € lorsque le taux d'émission de CO₂ du véhicule est au moins égal à 21 g/km et au plus égal à 60 g/km.

Les véhicules non-polluants sont ceux qui fonctionnent à l'électricité, au GPL (gaz de pétrole liquéfié) ou GNV (gaz naturel véhicule). Sont également considérés comme véhicules non polluants, les véhicules dits flexfuel fonctionnant exclusivement ou non au moyen de super éthanol E85 et acquis depuis le 1^{er} janvier 2007.

À compter du 1^{er} janvier 2017, le dispositif est étendu aux camionnettes. Ainsi, la mise au rebut d'un véhicule diesel ou d'une camionnette diesel immatriculée avant le 1^{er} janvier 2006 permet de bénéficier de la prime pour l'achat d'une voiture ou d'une camionnette électrique.

Une aide spécifique complémentaire est accordée aux ménages non imposables au titre de l'impôt sur le revenu :

- ▶ 500 € en cas d'achat d'un véhicule neuf ou d'occasion émettant moins de 110 g de CO₂/km et respectant la norme Euro 5 ;
- ▶ 1 000 euros en cas d'achat d'un véhicule essence neuf ou d'occasion émettant moins de 110 g de CO₂/km et respectant la norme Euro 6 ou un véhicule électrique.

45 - Régime fiscal du bonus - Ce bonus constitue une recette imposable du professionnel dès son année de perception lorsqu'il se rapporte à un véhicule inscrit au registre des immobilisations.

En pratique, le bonus n'est pas imposable :

- ▶ pour les titulaires de BNC qui ont choisi de ne pas inscrire leur véhicule sur le registre des immobilisations et des amortissements ;
- ▶ pour les titulaires de BNC qui relèvent du régime déclaratif spécial dès lors qu'ils ne sont pas astreints à la tenue d'un tel registre.

Le bonus imposable (ou la fraction de bonus imposable en cas d'imposition étalée) doit être mentionné sur la ligne 6 AF « gains divers » de l'annexe n° 2035 A, à hauteur du pourcentage d'utilisation professionnelle du véhicule.

Le montant de ce bonus ne doit donc pas être pris en compte pour la détermination de la base amortissable du véhicule.

Toutefois, le professionnel peut opter, pour l'imposition de ce gain, pour le mécanisme d'étalement prévu pour les subventions d'équipement. Cette demande doit être adressée, sur papier libre au SIE dont dépend le professionnel, au moment du dépôt de la déclaration de résultats de l'année du versement du bonus. Le bonus sera imposé par fractions, dans la même proportion que la dotation annuelle aux amortissements du véhicule auquel il se rapporte.

Les titulaires de BNC qui ont perçu un bonus au titre d'un véhicule pris en crédit-bail peuvent également bénéficier du dispositif d'étalement. L'imposition du bonus est alors répartie par parts égales sur les résultats des années de la période couverte par le contrat de crédit-bail.

46 - Régime fiscal du super bonus - La mise au rebut d'un véhicule inscrit sur le registre des immobilisations et des amortissements constitue un fait générateur de plus-value ou moins-value professionnelle. Dans cette situation, le super bonus est assimilé au prix de cession du véhicule. La plus-value ou moins-value est calculée et déclarée dans les conditions de droit commun.

IV. - TVA sur l'essence

47 - La loi de finances pour 2017 a instauré une déductibilité progressive de la TVA afférente à l'essence utilisées comme carburants, quel que soit le véhicule dans lequel elles sont utilisées. Il s'agit d'aligner le régime applicable à l'essence sur celui applicable au gazole.

48 - Ancien régime - La TVA afférente aux essences utilisées comme carburant mentionnées au tableau B de l'article 265 du Code des douanes n'est pas déductible (CGI, art. 298, 4, 1°, a). Le coefficient d'admission sur ces acquisitions est égal à 0. Les essences concernées sont notamment l'essence normale, le supercarburant, avec ou sans plomb, et l'essence d'aviation. La non-déductibilité s'applique aux essences utilisées dans tous les véhicules et engins à moteur, que ceux-ci ouvrent droit ou non à déduction de la TVA. Cette exclusion vise également les essences utilisées pour les véhicules pris en location, que le preneur puisse déduire ou non la TVA afférente à cette location. En revanche, par exception, elle ne concerne pas les essences utilisées pour les essais effectués pour les besoins de la fabrication de moteurs ou d'engins à moteur.

Concernant les gazoles et le superéthanol E 85, une distinction est à opérer suivant la nature du véhicule qui utilise ce carburant :

- ▶ si le véhicule ouvre droit à déduction (véhicule de transport de marchandise par exemple), la TVA afférente au gazole est intégralement déductible ;
- ▶ si le véhicule n'ouvre pas droit à récupération de la TVA (cas général des véhicules de tourisme), la TVA afférente au gazole n'est déductible que dans la limite de 80 %.

La limitation de la déductibilité de la TVA relative à ce carburant s'applique également au gazole utilisé dans des véhicules ou engins pris en location lorsque le preneur ne peut déduire la taxe afférente à cette location. En revanche, elle ne concerne pas les gazoles utilisés pour les essais effectués pour les besoins de la fabrication de moteur ou d'engins à moteur.

Remarque

La TVA est déductible à hauteur de 80 % si par ailleurs l'entreprise dispose d'un coefficient d'assujettissement et d'un coefficient de taxation égal à 1. Dans le cas contraire la déduction sera fonction de la multiplication de ces coefficients par le coefficient d'admission de 0,8 (règle classique de calcul du coefficient de déduction).

49 - Nouveau régime - Afin d'aligner le régime de TVA applicable à l'essence sur celui du gasoil, l'article 31 de la loi de finances pour 2017 instaure à compter du 1^{er} janvier 2017 une déductibilité progressive de la TVA grevant les achats d'essence utilisée comme carburant. L'article 298 du CGI a donc été modifié. La TVA sur les achats d'essence est déductible :

- ▶ pour les véhicules exclus du droit à déduction, à hauteur de 10 % en 2017, 20 % en 2018, 40 % en 2019, 60 % en 2020 et 80 % à partir de 2021 ;
- ▶ pour les véhicules qui ouvrent droit à déduction de la TVA, à hauteur de 20 % en 2018, 40 % en 2019, 60 % en 2020, 80 % en 2021 et en totalité à compter de 2022 (la TVA restera non déductible en 2017).