



Circulaire N° 807-1

Date :	21/10/2025
Objet :	Taxe sur la valeur ajoutée Loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée - articles 2, 16, 17, 28 et 29 Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée - article 56 Mise à disposition de voitures à des employés - Location à titre onéreux - Base d'imposition - Lieu d'imposition Arrêt Cour de justice de l'Union européenne C-288/19 du 20 janvier 2021 (QM contre Finanzamt Saarbrücken) Circulaire n° 807 du 11 février 2021

1. Généralités

Une circulaire émise par l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA n'est pas un acte réglementaire, mais un acte administratif, destiné aux agents placés sous l'autorité de l'auteur. À l'égard de tiers, cet acte sert au plus à les informer de la teneur de la position de l'administration dans le domaine qui est de sa compétence.

Une circulaire doit se situer dans le cadre des dispositions législatives et réglementaires applicables, sans comprendre des règles allant au-delà de ce qui est expressément prévu par les lois ou les règlements en vigueur.

2. Abrogation de la circulaire n° 807bis du 28 avril 2023

La présente circulaire abroge la circulaire n° 807bis du 28 avril 2023.



3. Circulaire n° 807-1

La présente circulaire reprend d'une part certains éclaircissements de la circulaire n° 807*bis* quant à l'application de la circulaire n° 807 du 11 février 2021, et d'autre part précise les effets de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) C-288/19 du 20 janvier 2021 (QM contre Finanzamt Saarbrücken).

3.1. Compléments à la circulaire n° 807 du 11 février 2021

3.1.1. Un employeur qui met à disposition d'un employé une voiture affectée à l'entreprise, effectue toujours une prestation de services. À noter que ni le juge national, ni la CJUE ne contestent qu'un bien pris en leasing par l'assujetti soit un bien affecté à l'entreprise.

3.1.2. En principe, il appartient aux opérateurs économiques d'appliquer eux-mêmes à leurs opérations les règles objectivement applicables en matière de TVA en fonction des caractéristiques intrinsèques desdites opérations et des règles spécifiques qui les gouvernent, le législateur ayant institué une procédure d'imposition ex post à titre de contrôle, mise en œuvre par l'administration. En ce qui concerne la mise à disposition, par un assujetti, d'une voiture à ses employés, il est de la compétence dudit assujetti de déterminer si une telle mise à disposition est effectuée à titre gratuit ou à titre onéreux, sur base des contrats négociés entre l'assujetti et les employés.

Certains éléments servent à déterminer si la mise à disposition d'une voiture de société à un employé doit être considérée comme effectuée à titre onéreux :

- 1) l'employé effectue un paiement à l'employeur ; ou
- 2) l'employeur retient une partie de la rémunération en espèces de l'employé ; ou
- 3) l'employé dispose du choix entre différents avantages offerts par l'employeur conformément à un accord entre les parties en vertu duquel le droit d'utiliser le véhicule de société impliquerait la renonciation à d'autres avantages.

Il se dégage de ces éléments que la mise à disposition d'une voiture de société à un employé est également à considérer comme effectuée à titre onéreux au cas où, dans leurs rapports contractuels, l'employeur et l'employé se mettent d'accord sur un montant en numéraire dont l'employé peut disposer pour la mise à disposition d'une voiture de société ou, encore, lorsqu'ils y fixent des critères permettant de déterminer le coût en numéraire d'une telle mise à disposition.

Tel est le cas, entre autres, lorsque les parties conviennent dans le contrat de travail ou dans un avenant à ce contrat que l'employé a droit à un « budget voiture » correspondant à un montant déterminé.

Dès lors que l'employeur a déterminé que sa prestation de services effectuée à l'employé est réalisée à titre onéreux, il se trouve en situation d'un assujetti à la TVA effectuant une prestation de services correspondant à la location d'un moyen de transport à une personne non assujettie à la TVA, prestation soumise au régime normal de la TVA avec toutes les conséquences qui en découlent.



Un autre critère cité par la CJUE en vue de déterminer si une mise à disposition d'une voiture de société à un employé est à considérer comme une location, est que l'employé obtient, par cette mise à disposition, le droit d'utiliser la voiture et d'exclure de cette utilisation d'autres personnes. Par conséquent, si un assujetti estime qu'en application des critères avancés par l'arrêt de la CJUE C-288/19, la mise à disposition d'une voiture à un de ses employés constitue une location de voitures, il découle de ce qui précède que cet assujetti renonce à son propre droit d'utiliser la voiture à des fins de son entreprise autres qu'à des fins de location.

Dans ce cas, il n'est dès lors pas concevable que cet assujetti puisse assimiler une fraction de la prestation de location à une utilisation dite « professionnelle » déductible de la base d'imposition de la location. D'ailleurs, une telle assimilation ne dispose d'aucune base légale, ni dans la directive 2006/112/CE, ni dans la loi TVA. Au contraire, sa finalité irait à l'encontre des principes mêmes de la TVA, vu qu'elle procurerait à l'assujetti un avantage injustifié par rapport à des assujettis effectuant des locations de voitures à des personnes autres que leurs employés.

Si un employé disposant d'une voiture lui donnée en location par son employeur utilise cette voiture pour des besoins de ce dernier, cet employé effectue un service séparé à l'employeur pour lequel il peut se faire rembourser les frais encourus, frais éventuellement grevés de TVA non déductible dans le chef de l'employeur.

3.1.3. Pour les locations de moyens de transport dont le lieu d'imposition se situe au Luxembourg, la base d'imposition se détermine conformément à l'article 28, paragraphe 1^{er}, lettre a), de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (loi TVA). Elle est constituée de la rémunération de la prestation de services, donc par tout ce que le preneur du service (ou une tierce personne) doit verser au prestataire (ou à une tierce personne), en contrepartie de la prestation du service, quels que soient d'ailleurs la nature et le mode de facturation ou de paiement de cette contrepartie.

En ce qui concerne les prestations de services effectuées à titre onéreux par un employeur à son salarié, l'article 28, paragraphe 3, de la loi TVA prévoit en outre que la base d'imposition doit correspondre au moins à la valeur normale du service, définie à l'article 32 de la loi TVA. Dans le cas où l'employeur prend la voiture en location ou en leasing, la valeur normale de la location à l'employé correspond au minimum au montant du loyer ou de la redevance acquittés au loueur ou au crédit-bailleur. Dans le cas où l'employeur achète la voiture, la valeur normale correspond au minimum à la valeur de l'amortissement de la voiture calculé sur une période de 5 ans. S'additionnent éventuellement, dans les deux cas, le coût de tous les autres frais pris en charge par l'employeur en rapport avec la mise à disposition à l'employé.



3.2. Conséquences en ce qui concerne les locations de voitures transfrontières

Lorsque la mise à disposition d'une voiture à un employé est à considérer dans le chef de l'employeur comme une location d'un moyen de transport autre que de courte durée¹, le lieu d'imposition de cette location se situe, en vertu de l'article 56, paragraphe 2, alinéa 1^{er}, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, à l'endroit où cette personne est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle².

Un assujetti établi au Luxembourg qui effectue une location de voitures autre que de courte durée à un employé ayant son domicile ou sa résidence habituelle dans un État membre autre que le Luxembourg, est tenu de soumettre cette location à la TVA de cet État membre et de se conformer aux obligations en matière de TVA de cet État membre. Il est rappelé que pour la TVA devenue exigible à partir du 1^{er} juillet 2021, l'assujetti qui effectue la location peut utiliser la plateforme « guichet unique » dite « OSS » pour ses obligations déclaratives et de paiement dans un autre État membre.

L'assujetti qui met une voiture à disposition d'un employé ayant son domicile ou sa résidence habituelle dans un État membre autre que le Luxembourg et qui soumet rétroactivement cette mise à disposition à la TVA de cet autre État membre au titre d'une location d'un moyen de transport autre que de courte durée, alors qu'il a déclaré au Luxembourg une utilisation privée y imposable, est autorisé à procéder à la régularisation de la base d'imposition de l'utilisation privée et de la déduction de la TVA en amont se rapportant à cette voiture pour la période sur laquelle porte l'imposition rétroactive dans l'État membre d'imposition, nonobstant l'existence d'une information ou d'un bulletin ayant acquis force de chose décidée. La régularisation ne peut cependant pas porter sur des exercices déjà prescrits en vertu de l'article 81 de la loi TVA.

L'assujetti qui se prévaut de cette faculté doit informer le bureau d'imposition compétent pour son dossier par écrit de son intention de déposer des déclarations rectificatives en joignant, pour chaque année d'imposition concernée, les preuves correspondantes à l'imposition d'une location de voiture dans un État membre autre que le Luxembourg.

Le Directeur,

Stella HUBER

¹ En ce qui concerne la notion « autre que de courte durée », voir aussi l'article 39 du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

² Voir aussi l'article 24 du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011.