

TVA : nouvelle circulaire luxembourgeoise relative aux voitures de société

Le 21 octobre 2025, l'administration luxembourgeoise a émis une nouvelle circulaire, 807-1, où elle précise son interprétation du traitement TVA de l'utilisation privée de voitures mises à disposition par les employeurs à leurs salariés. Le changement le plus important est la suppression de la possibilité de réduire la base taxable de cette mise à disposition à la hauteur de l'usage professionnel pour les salariés résidents au Luxembourg.

Par Cédric TUSSOT, Partner et Michel LAMBION, Managing Partner, Deloitte Tax & Consulting

Lorsqu'en janvier 2021, la Cour de justice de l'Union européenne a rendu sa décision dans l'affaire « QM » (C-288/19), nous avons vite compris que sa mise en place serait longue et complexe. Nous y avons d'ailleurs consacré plusieurs articles dans ces colonnes. Néanmoins, nous n'avions pas anticipé qu'il serait nécessaire que l'administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (AEDT) publie une troisième circulaire sur le sujet (le 30 octobre 2025, soit presque cinq après).

Rappelons qu'avant cette décision, l'utilisation privée d'une voiture mise à disposition par un employeur était soumise à la TVA du pays de l'employeur au titre de « prélèvement privé ». La base taxable était déterminée selon différentes méthodes, dont la plus fréquente au Luxembourg était un pourcentage des coûts relatifs à la voiture supportés par l'employeur. Enfin, il n'était pas nécessaire de calculer de prélèvement privé lorsque l'employeur ne déduisait aucune TVA. L'arrêt QM a profondément remis en question ce système bien rodé en imposant une distinction entre les mises à disposition dites « onéreuses » et celles dites « gratuites ». La mise à disposition d'un véhicule au profit d'un salarié est qualifiée d'onéreuse dès lors que celui-ci dispose d'un choix et



contribue, notamment par retenue sur salaire ou par renonciation à un avantage (« salary sacrifice car policy »). En l'absence de choix et de toute compensation en cas de renonciation (« no choice car policy »), la mise à disposition est réputée gratuite.

Si l'arrêt QM n'affecte pas la mise à disposition réalisée à titre gratuit qui reste soumise au régime décrit ci-dessus, il bouleverse celui de la mise à disposition à titre onéreux. Cette mise à disposition est désormais considérée comme une location soumise à la TVA dans le pays de résidence du salarié dès lors que le salarié bénéficie de manière exclusive pour une durée ininterrompue d'au moins trente jours du véhicule. Un employeur luxembourgeois, dont des salariés sont résidents au Luxembourg et dans les trois pays voisins (très fréquent), devra ainsi soumettre à la TVA de chacun de ces pays les mises à disposition de voitures aux taux en vigueur et selon les règles locales qui varient sur différents points, en fonction de la résidence de ces employés.

L'AEDT a émis le 11 février 2021, une première circulaire (n° 807) qui reprend pour l'essentiel et en les explicitant, les éléments

pertinents de la décision, tout en soulignant la nécessité de se mettre en conformité dans les pays de résidence des salariés. Le 28 avril 2023, elle a publié la circulaire 807 bis où elle précise, notamment, que la base taxable ne peut être inférieure aux coûts exposés par l'employeur et qu'elle peut être réduite pour tenir compte de l'usage professionnel de la voiture⁽¹⁾.

La nouvelle circulaire 807-1 abroge cette circulaire 807 bis. Le principal changement apporté par cette nouvelle circulaire est, sans aucun doute, la suppression de la possibilité d'ajuster la base d'imposition de l'usage privé en tenant compte des kilomètres parcourus à des fins professionnelles. Cette modification est basée sur une des caractéristiques essentielles de la location qui est le droit d'utiliser le bien loué de manière exclusive. L'administration en déduit que l'employeur ayant accordé au salarié/locataire une voiture renonce à son droit de l'utiliser lui-même à des fins professionnelles autres que la location au salarié. Il est intéressant de mentionner le paragraphe 40 de l'arrêt QM qui précise que la location implique le « droit d'occuper son bien et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit ».

L'exclusivité porte donc sur la possibilité d'interdire l'usage de la voiture à toute autre personne, ce qui correspond à la pratique générale des voitures de société, particulièrement dans le cadre des politiques « salary sacrifice » qui sont visées par la nouvelle circulaire. Or, l'interprétation de l'administration aboutit à une exclusivité de l'utilisation, à savoir une utilisation qui est considérée comme exclusivement privée, ce qui est assez curieux pour une voiture de société. Nous pouvons comparer cette situation avec une maison ou un appartement utilisé à des fins privées et professionnelles. Cet immeuble sera utilisé par la même personne pour ses différentes activités. Cette hypothèse exclut la possibilité que le propriétaire de l'immeuble puisse l'utiliser concurremment au locataire. Il y a donc un seul bien, un utilisateur exclusif et une utilisation mixte. On voit bien ici le parallèle avec les véhicules de société.

Malgré ces réserves, force est de reconnaître que la position de l'administration est très claire. Quelles en sont les conséquences ?

Si de nombreux salariés « de bureau » utilisent peu leur voiture à titre professionnel et seront donc peu affectés par cette nouvelle règle (la réduction de la base taxable serait très faible), il en va autrement de leurs collègues commerciaux ou technico-commerciaux, ou de ceux qui se rendent régulièrement dans des usines ou chantiers isolés. Ces salariés subiront donc sur ce qui est, au moins partiellement, un outil professionnel, une charge de TVA croissante en fonction de l'usage professionnel. Paradoxalement, cette charge croissante implique alors que l'avantage d'une voiture de société diminue proportionnellement à son utilisation professionnelle.

La circulaire précise aussi que lorsque l'employeur rembourse l'employé pour les kilomètres effectués à des fins professionnelles avec la voiture « louée », l'employé lui rend un service « séparé ». Par « séparé », l'administration semble confirmer, selon nous, que le montant remboursé n'est pas imputable sur la base d'imposition. La circulaire s'applique, bien évidemment, aux mises à disposition de véhicules qualifiés de locations soumises à la TVA luxembourgeoise, c'est-à-dire aux voitures des résidents luxembourgeois. Qu'en est-il des voitures mis à disposition de salariés luxembourgeois résidents dans les Etats voisins⁽²⁾ ?

L'administration belge admet différentes méthodes de calcul de la base taxable, dont une méthode forfaitaire selon laquelle l'utilisation professionnelle de la voiture est estimée à 35%. Il s'agit, à notre meilleure connaissance, de la méthode la plus fréquemment utilisée. L'Allemagne prévoit aussi différentes méthodes : le carnet de bord, qui distingue les kilomètres privés des kilomètres professionnels, et une méthode forfaitaire, qui calcule la base taxable en tenant compte du nombre de kilomètres entre le lieu de l'activité professionnelle et le domicile. Le rescrit fiscal publié en avril 2025 par l'administration fiscale fran-

çaise prévoit que « L'employeur est réputé avoir déterminé le montant de la contrepartie de la mise à disposition du véhicule en tenant précisément compte de l'utilisation partiellement personnelle qu'en fera son salarié. ». Il n'est donc pas prévu un abattement « en aval » comme en Belgique mais la possibilité d'un calcul « en amont » du loyer en le diminuant de la partie professionnelle est envisageable.

Enfin, la circulaire confirme que l'employeur qui a régularisé la TVA due à l'étranger depuis la décision QM sur les mises à disposition de voitures, peut demander le remboursement de la TVA luxembourgeoise payée pendant les mêmes années dans les limites des règles de la prescription luxembourgeoise (cinq ans à partir du 31 décembre de l'année où la TVA était due ou déductible). Mais, alors que la circulaire 807 bis laissait à penser que la régularisation pouvait être effectuée dans une seule déclaration, la nouvelle circulaire requiert une déclaration rectificative par année. Nous devons encore mentionner que la circulaire ne prévoit pas de date d'entrée en vigueur, ce qui peut complexifier d'avantage la situation.

En excluant la possibilité de diminuer la base taxable à la hauteur de l'usage professionnel, la nouvelle circulaire impliquera un coût supplémentaire pour ceux qui avaient utilisé la possibilité ouverte par la précédente circulaire et coupe les élan de ceux qui envisageaient d'y recourir. Un réexamen des politiques de voiture pourrait donc être opportun. Enfin, la nouvelle circulaire est une pique de rappel pour tous les employeurs qui n'auraient pas encore examiné les implications de l'arrêt QM et/ou entrepris les actions nécessaires qu'il est temps d'y procéder aussi rapidement que possible.

1) Voir « L'administration luxembourgeoise apporte des clarifications au régime TVA applicable aux voitures de société », juin 2023.

2) Voir « L'administration belge apporte des clarifications au régime TVA applicable aux voitures de sociétés », octobre 2023, « TVA et voitures de société : où en sommes-nous au Luxembourg et dans les pays limitrophes ? », novembre 2023, et « TVA précisions de la France sur les voitures de société », juillet 2025.