



Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. n° 105/2 du 4 juin 2021¹

L.I.R. n° 105/2

Objet : Précisions relatives au régime fiscal de certains frais d'obtention (art. 105 L.I.R.)

0. Introduction
1. Dépenses pour instruments de travail
2. Dépenses relatives à l'entretien d'un cabinet de travail à domicile
3. Dépenses de perfectionnement professionnel (Fortbildungskosten)
4. Frais d'obtention en relation avec des revenus de capitaux bénéficiant de la tranche exemptée en vertu de l'article 115, numéro 15 L.I.R.

0. Introduction

Conformément à l'article 105, alinéa 1^{er} L.I.R., sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes.

Parmi les frais d'obtention d'une occupation salariée, l'on peut notamment mentionner:

- les cotisations professionnelles et syndicales,
- les dépenses pour vêtements typiquement professionnels,
- les dépenses pour instruments de travail,
- les dépenses de perfectionnement professionnel (Fortbildungskosten),
- les dépenses relatives à l'entretien d'un cabinet de travail à domicile.

Les instructions qui suivent ont pour objet de fournir des précisions sur certains frais d'obtention dont la déduction peut soulever, le cas échéant, des problèmes sur le plan fiscal.

Les instructions visées s'appliquent, d'une manière générale, à tous les salariés, à condition toutefois que les dispositions fiscales régissant la déduction des dépenses en question soient remplies.

1. Dépenses pour instruments de travail

Les dépenses pour instruments de travail sont soumises aux règles générales délimitant, d'une part, les frais d'obtention et, d'autre part, les dépenses privées, telles qu'elles se dégagent notamment des articles 105, alinéa 1^{er} et 12, numéro 1 L.I.R. et qu'elles ont été précisées par la jurisprudence, à savoir :

¹ La présente circulaire remplace la circulaire L.I.R. n° 105/2 du 16 mars 1998.

- 1° les dépenses en question constituent des frais d'obtention, si elles servent exclusivement ou quasi exclusivement (à raison de 90% ou plus) à l'exercice de l'activité professionnelle. Dans ce cas, la déduction fiscale porte sur l'intégralité de la dépense ;
- 2° lorsque les dépenses servent à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées, une ventilation de la dépense en une quote-part non déductible afférente au train de vie privé et une quote-part formant des frais d'obtention n'entre en ligne de compte qu'en présence de critères et pièces objectifs permettant une séparation adéquate et facilement contrôlable de ces dépenses. Il faut en outre que la quote-part d'utilisation professionnelle ne soit pas d'ordre mineur (10% ou moins). Dans cette hypothèse la déduction fiscale ne porte que sur la quote-part professionnelle de la dépense.
A défaut d'une possibilité de séparation facile et nette, les dépenses en rapport avec un bien utilisé dans le cadre du train de vie privé ne peuvent être scindées par voie de taxation sommaire en des dépenses de train de vie non déductibles et en des frais d'obtention, même lorsque l'utilisation professionnelle du bien est non seulement d'importance mineure. Dans ce cas, la dépense intégrale est à considérer comme non-déductible.

Les dépenses relatives aux instruments de travail qui sont affectés ou utilisés par le contribuable aux fins d'obtention de revenus sont, conformément aux articles 105, alinéa 2, numéro 3 et 106 L.I.R. déductibles par la voie de l'amortissement. A ce titre, il est renvoyé à la circulaire L.I.R. n° 106/1 du 16 mars 1998.

Ordinateur personnel (P.C., home computer)

Du point de vue fiscal, l'ordinateur est à classer parmi les instruments de travail et ne peut donner lieu à une déduction comme frais d'obtention que conformément aux articles 12 et 105 L.I.R. et suivant les critères généraux établis en la matière par la jurisprudence et cités ci-dessus. En ce qui concerne plus particulièrement le software ainsi que les frais d'abonnement au réseau Internet, il y a lieu d'appliquer les mêmes principes.

En général, l'ordinateur qui est utilisé à titre professionnel se prête également à divers autres emplois privés. Si l'ordinateur est régulièrement utilisé à titre professionnel et à titre privé, la déduction en tant que frais d'obtention n'est généralement pas possible puisqu'une séparation aisée et claire selon des critères objectifs ne peut normalement pas être faite.

Dès lors, l'ordinateur n'est à considérer comme instrument de travail que s'il est presque exclusivement utilisé dans l'intérêt professionnel du contribuable (à raison de 90% ou plus). Cette question est à trancher dans chaque cas isolé suivant la fonction effective de l'ordinateur. Le contribuable doit par conséquent exposer en détail qu'il utilise l'ordinateur presque exclusivement à titre professionnel. Si le contribuable ne peut pas l'exposer, les dépenses relatives à l'ordinateur ne sont pas déductibles. Les bureaux d'imposition garderont à l'esprit que, de nos jours, l'utilisation de l'ordinateur personnel est largement répandue parmi les ménages privés et qu'en l'absence de justifications pertinentes quant à l'utilisation professionnelle exclusive ou quasi-exclusive, une utilisation privée supérieure à 10% est à présumer.

Le prix d'acquisition, la puissance, le software utilisé et l'applicabilité de l'ordinateur dans le cadre de la profession du contribuable constituent notamment des critères d'appréciation valables en la matière. Une utilisation professionnelle peut consister dans le fait que le contribuable veut se procurer des notions de base nécessaires ou utiles dans le cadre de l'exercice de son travail. A noter que si l'ordinateur sert à régler toute la correspondance privée du contribuable, ceci n'est pas à considérer comme utilisation privée insignifiante.

Les dépenses pour un ordinateur ne doivent pas être objectivement nécessaires, habituelles ou appropriées à l'activité professionnelle. En règle générale, il suffit que le contribuable considère que les dépenses conviennent à son activité professionnelle. Toutefois, s'il s'avère difficile de déterminer que les dépenses soient considérées, soit comme frais d'obtention, soit comme des dépenses de train de vie non déductibles, le caractère inhabituel, non nécessaire ou inapproprié de la dépense peut être un indice, voire conduire à une présomption irréfragable, du caractère privé de la dépense.

Il est encore rappelé que les biens qui en tant qu'instruments de travail sont affectés ou utilisés par le contribuable aux fins d'obtention de revenus, sont amortissables selon leur durée usuelle d'utilisation. Toutefois, les biens dont la durée usuelle d'utilisation ne dépasse pas une année, ainsi que les biens dont le prix d'acquisition ou de revient ne dépasse pas 870 euros par bien et dont le propriétaire est également l'utilisateur, peuvent être amortis intégralement à charge de l'exercice d'acquisition ou de constitution.

En général, la durée usuelle d'utilisation est établie à trois ans tant pour le hardware que pour le software.

Livres et périodiques professionnels

Les dépenses pour livres et périodiques constituent des frais d'obtention si ces publications servent exclusivement ou quasi exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle.

Les frais d'acquisition de publications d'intérêt général, comme par exemple les dictionnaires, encyclopédies, œuvres littéraires ou de vulgarisation scientifique susceptibles d'intéresser tout le monde constituent, le cas échéant, des dépenses à caractère mixte qui tombent sous l'interdiction de ventilation.

2. Dépenses relatives à l'entretien d'un cabinet de travail à domicile

2.1. Conditions relatives à la reconnaissance fiscale d'un cabinet de travail

Les dépenses relatives à l'entretien d'un cabinet de travail à domicile ne sont à prendre en considération que s'il est établi que le cabinet de travail est utilisé exclusivement ou quasi exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle.

Ceci présuppose notamment que le cabinet de travail se trouve dans une pièce à part; l'affectation partielle à des fins professionnelles d'une pièce privée n'est pas à considérer comme un cabinet de travail.

Il y a lieu d'établir une séparation stricte entre la vie professionnelle et la vie privée. Ainsi, des personnes disposant d'un bureau au lieu de travail ne peuvent pas déduire des frais concernant un cabinet de travail à domicile.

Une utilisation professionnelle limitée dans le temps ne fait pas perdre la reconnaissance fiscale d'un cabinet de travail si, par ailleurs, la pièce concernée n'est pas utilisée à d'autres fins. En effet, les périodes pendant lesquelles la pièce reste inutilisée ne plaident ni en faveur, ni en défaveur d'un usage professionnel. En revanche, si la pièce est également utilisée à titre privé, alors même une utilisation privée d'importance mineure peut empêcher qu'elle soit reconnue comme un cabinet de travail. Toutefois, la nécessité et l'étendue temporelle de l'utilisation de la pièce constituent des aspects à considérer afin de déterminer si le cabinet de travail est utilisé exclusivement ou quasi exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle.

L'existence d'un cabinet de travail à domicile ne peut cependant pas être admise si le cabinet de travail est disproportionné par rapport aux pièces d'habitation restantes, de sorte que le contribuable et les membres de sa famille sont restreints dans leurs besoins normaux d'habitation ou si le cabinet de travail doit être traversé régulièrement pour atteindre d'autres pièces de l'habitation privée.

2.2. Vérification selon certains éléments de preuve

La vérification de l'utilisation exclusive ou quasi-exclusive d'une pièce se trouvant à l'intérieur de l'habitation d'un contribuable pour des raisons professionnelles, dans le passé ou actuellement, se fait en tenant lieu de certains éléments de preuve, puisque l'utilisation effective dans le passé ne peut, généralement, plus être déterminée. Dans ce contexte, le contribuable doit établir cette utilisation exclusive ou quasi-exclusive à l'égard de l'administration.

Les aspects suivants revêtent une importance particulière à cet égard :

- 2.2.1. L'habitation du contribuable est-elle si spacieuse que les membres de sa famille disposent d'un espace suffisant pour répondre à leurs besoins normaux d'habitation, et peut-on admettre pour cette raison que le cabinet de travail n'est pas également utilisé à titre privé ?
- 2.2.2. Le cabinet de travail à domicile est-il disproportionné par rapport aux pièces d'habitation restantes, de sorte que le contribuable et les membres de sa famille sont restreints dans leurs besoins normaux d'habitation ? A titre d'exemple l'on peut citer le cas où il est allégué que la plus grande pièce de l'habitation sert de cabinet de travail alors qu'une plus petite pièce doit servir de séjour.
- 2.2.3. Lorsque le cabinet de travail n'est pas séparé des pièces d'habitation privées, n'est-il pas probable qu'une utilisation partiellement privée existe dans ce cas? Ainsi, par exemple, des dépenses relatives à un cabinet de travail à domicile ne sont pas déductibles si le cabinet n'est pas fermé par une porte. En effet, dans une telle situation il n'est pas possible de s'assurer que le cabinet soit utilisé séparément d'une pièce d'habitation privée.
- 2.2.4. Le cabinet de travail doit-il être traversé pour rejoindre d'autres pièces d'habitation privées ? Dans ce cas de figure, une séparation adéquate et facilement contrôlable n'est pas possible, car l'utilisation d'un cabinet de travail comme pièce de passage dépend de différentes caractéristiques non objectivement vérifiables, telle que la fréquence d'utilisation du cabinet pour le passage vers la pièce privée.
- 2.2.5. Le cabinet de travail est-il aménagé comme une pièce à vivre, de sorte qu'il semble aussi permettre et encourager l'usage privé ?
- 2.2.6. Le cabinet de travail est-il aménagé avec des objets particulièrement onéreux en comparaison avec les autres pièces d'habitation ? Un agencement particulièrement luxueux du cabinet de travail peut, dans certains cas, indiquer une utilisation privée notable de la pièce utilisée également en partie pour des besoins professionnels.
- 2.2.7. La position économique et sociale, et la taille de la famille font-elles supposer que le cabinet de travail est également utilisé pour des besoins privés ?

2.3. Conclusions à tirer suite à l'instruction

Si l'instruction ainsi menée conclut à une utilisation également privée de la pièce, il faut, en règle générale, comparer l'utilisation professionnelle à l'utilisation privée, afin de pouvoir constater si l'utilisation professionnelle l'emporte largement sur l'utilisation privée (c'est-à-dire qu'elle atteint au moins 90%). Lorsque l'utilisation privée n'est pas d'ordre mineur, alors l'ensemble des dépenses n'est pas déductible en tant que frais d'obtention. En l'absence de règles objectives et contrôlables (par exemple, en fonction du temps d'utilisation), une détermination de l'utilisation professionnelle ne peut être opérée d'une manière facile et nette.

2.4. Frais d'obtention déductibles en cas de reconnaissance fiscale d'un cabinet de travail à domicile

2.4.1. Les frais relatifs à la pièce utilisée en tant que cabinet de travail à domicile

Certaines dépenses relatives au cabinet de travail peuvent être comprises dans les dépenses se rapportant à l'immeuble ou l'habitation dans son ensemble (par exemple, loyer, intérêts débiteurs, amortissement, frais de réparation et d'entretien, frais de chauffage, électricité, etc.). Dans ce cas seule la part des dépenses relatives au cabinet de travail est déductible en tant que frais d'obtention.

D'autres dépenses se rapportent exclusivement au cabinet de travail. Elles sont intégralement déductibles. A titre d'exemple, l'on peut citer le coût des travaux d'entretien et de réparation se limitant au cabinet de travail lui-même. Evidemment, de tels travaux qui se rapportent exclusivement à d'autres pièces de l'immeuble ou de l'habitation ne peuvent pas être pris en considération pour déterminer les frais d'obtention déductibles.

L'amortissement relatif au cabinet de travail n'est cependant déductible que proportionnellement à la fraction de l'immeuble occupée en vertu de son droit de copropriété, lorsque le contribuable est copropriétaire d'un immeuble qu'il occupe et dans lequel se trouve son cabinet de travail. En ce qui concerne les autres frais mentionnés plus haut, il est procédé comme dans le cas général, même lorsqu'un autre copropriétaire (par exemple, conjoint) a réglé les frais.

Détermination de la part des frais relative au cabinet de travail lorsque les dépenses se rapportent à l'immeuble ou l'habitation dans son ensemble :

Contrairement à la règle générale décrite sous 1. ci-dessus, cette part des dépenses est à délimiter, d'une manière forfaitaire, selon le rapport existant entre la surface du cabinet de travail et le total de la surface habitable, cabinet de travail compris.

Par surface habitable au sens de la phrase qui précède, il y a lieu d'entendre la surface des différentes pièces qui servent exclusivement à des fins d'habitation, les pièces accessoires telles que cave, garage, buanderie, grenier, étant à négliger.

La part des frais relative au cabinet de travail est à déterminer de façon correspondante lorsque le cabinet de travail est situé dans une pièce attenante (cave, grenier) ou si une pièce attenante est utilisée professionnellement en sus du cabinet de travail se trouvant dans l'habitation.

2.4.2. Les coûts liés à l'aménagement du cabinet de travail

Les dépenses effectuées pour l'acquisition de biens qui de par leur nature servent habituellement à l'aménagement d'un cabinet de travail, tels qu'une table de bureau, une chaise de bureau, une lampe, une étagère, une corbeille à papier, un tapis ou encore des rideaux, sont déductibles.

Ces dépenses sont à amortir conformément à l'article 106 L.I.R. soit linéairement sur la durée usuelle d'utilisation du bien en cause, soit, si les conditions de l'article 34 L.I.R. sont réunies, anticipativement au cours de l'année d'acquisition.

Pour les biens qui avant l'utilisation professionnelle étaient destinés à des fins privées, l'amortissement se calcule sur base du prix d'acquisition restant à la date du début de l'utilisation professionnelle. Ce prix d'acquisition restant se détermine en déduisant l'amortissement qui aurait été pratiqué pour la période comprise entre l'acquisition et le début de l'utilisation professionnelle du bien du prix d'acquisition initial. Si ce prix d'acquisition restant ne dépasse pas 870 euros, un amortissement anticipé est possible.

Dans le cas d'objets d'aménagement particulièrement onéreux, il convient de vérifier si les dépenses effectuées, en raison de leur montant, sont influencées par des motivations d'ordre privé. Dans l'affirmative, ces dépenses ne sont pas déductibles. Dans la négative, le prix élevé peut être révélateur d'une durée d'utilisation usuelle correspondante.

Les dépenses relatives à l'acquisition d'objets d'art au sens large du terme (par exemple, gobelin) servant à l'aménagement d'un cabinet de travail à domicile, ne constituent pas des frais d'obtention.

A noter que la non-reconnaissance fiscale d'une pièce en tant que cabinet de travail ne préjuge pas du traitement fiscal des biens (par exemple, instruments de travail) se trouvant dans ladite pièce.

2.5. Divers

La reconnaissance fiscale d'un cabinet de travail à domicile ne peut pas être dépendante d'une attestation délivrée par l'employeur relative à la nécessité d'un cabinet de travail à domicile ou sur l'étendue de l'utilisation réelle à titre professionnel de l'espace. Cependant, dans le cadre de l'instruction, une attestation de l'employeur quant à l'absence d'un bureau au lieu de travail pourra être exigée du contribuable en cas de doute à ce sujet.

3. Dépenses de perfectionnement professionnel (Fortbildungskosten)

En principe, les dépenses effectuées par le contribuable pour acquérir les connaissances nécessaires à l'exercice de sa profession rangent parmi les dépenses de train de vie visées à l'article 12, numéro 1 L.I.R. et ne sont pas déductibles.

Il convient cependant de faire une distinction entre les frais de formation professionnelle (Ausbildungskosten) tombant sous la coupe de l'article 12 L.I.R. et les frais de perfectionnement professionnel (Fortbildungskosten) qui présentent le caractère de frais d'obtention au sens de l'article 105 L.I.R. Il en découle que la classification dans l'une ou l'autre catégorie est du plus grand intérêt à la fois pour le contribuable et pour l'administration. Il existe à ce sujet une jurisprudence importante en République Fédérale d'Allemagne.

Cas particulier :

En ce qui concerne plus particulièrement les frais occasionnés par les cours menant au brevet de maîtrise il y a lieu de constater qu'en règle générale les frais occasionnés par la fréquentation des cours préparant au brevet de maîtrise sont supportés par l'élève lui-même, et qu'il participe souvent activement à la vie professionnelle, la plupart du temps en tant que salarié. Dans cette hypothèse de travail, la prise en considération fiscale de ces dépenses s'opère dans le cadre de la détermination des frais d'obtention au sens de l'article 105 L.I.R.

4. Frais d'obtention en relation avec des revenus de capitaux bénéficiant de la tranche exemptée en vertu de l'article 115, numéro 15 L.I.R.

L'alinéa 4 de l'article 105 L.I.R. prévoit que les frais d'obtention ne sont déductibles que dans la mesure où ils sont en rapport avec des revenus imposables et ne sont pas la contrepartie de revenus exemptés conformément à l'article 115 L.I.R. Toutefois, à partir de 1998, il est dérogé à ce principe fiscal puisque les frais d'obtention qui sont en relation avec des revenus bénéficiant de la tranche exonérée prévue à l'article 115, numéro 15 L.I.R. deviennent déductibles, et ceci essentiellement pour éviter des calculs complexes et inextricables.

Il est rappelé que

- 1) le numéro 15 de l'article 115 L.I.R. s'applique non seulement aux intérêts de comptes d'épargne et de certaines obligations, mais à tous les revenus imposables en vertu de l'article 97 L.I.R.;
- 2) l'article 115, numéro 15a L.I.R. exonère sous certaines conditions la moitié des revenus de capitaux spécifiés à l'article 146, alinéa 1^{er}, numéros 1 et 3, et alinéa 2 L.I.R.

Exemple:

Un contribuable touche des dividendes d'un montant de 12 000 euros d'une participation dans une société anonyme résidente pleinement imposable. La participation a été acquise partiellement à l'aide d'un emprunt. Les intérêts en rapport avec l'emprunt s'élèvent à 4 000 euros. En vertu de l'article 115, numéro 15a L.I.R. la moitié des dividendes est exempte de l'impôt sur le revenu. En vertu de l'article 105, alinéa 4 L.I.R. seule la moitié des intérêts débiteurs est déductible en tant que frais d'obtention, de sorte que les revenus de capitaux s'élèvent à 4 000 euros avant l'application de l'article 115, numéro 15 L.I.R.

En appliquant l'article 115, numéro 15 L.I.R., qui prévoit l'exemption de la première tranche de 1 500 euros (3 000 euros en cas d'imposition collective des conjoints) par an des revenus visés à l'article 97 L.I.R., le revenu à considérer ne s'élève plus qu'à 2 500 euros.

La solution de l'exemple se présentera dès lors comme suit:

Dividendes touchés	12 000
- exemption en vertu de l'article 115, numéro 15a	6 000
- intérêts débiteurs (4 000 x 50%)	2 000
- tranche exonérée (article 115, numéro 15)	<u>1 500</u>
= revenu net provenant de capitaux mobiliers	2 500

Luxembourg, le 4 juin 2021
Le directeur des contributions,

