

Audience publique du 29 septembre 2020

Recours formé par Monsieur ..., ...,
contre un bulletin de l'impôt sur le revenu
en matière de classe d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 41145 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 15 mai 2018 par Maître Marisa Roberto, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant, suivant le dispositif de la requête, à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu émis en date du 5 juillet 2017 par le bureau d'imposition Luxembourg 5 de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes ayant trait à l'année d'imposition 2016 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement, erronément intitulé « *mémoire en duplique* », déposé au greffe du tribunal administratif en date du 14 août 2018 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Andreas Komninos, en remplacement de Maître Marisa Roberto, et Monsieur le délégué du gouvernement Eric Pralong en leurs plaidoiries respectives.

Par courrier du 9 juin 2017, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg 5 de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « bureau d'imposition », pria Monsieur ... et Madame ... de lui faire parvenir une demande conjointe afin de pouvoir bénéficier de l'imposition collective en application de l'article 3, point d) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR », de même qu'« *une explication pour les 2 adresses différentes* », et ce, au sujet de leur déclaration pour l'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 2016.

En date du 19 juin 2017, Monsieur ... et Madame ... répondirent au bureau d'imposition, en formulant une « *demande conjointe afin de bénéficier de l'imposition collective suivant l'article 3d L.I.R.* », en indiquant vivre « *à des adresses différentes parce que nous sommes en processus de séparation* ».

En date du 5 juillet 2017, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2016, en indiquant dans la rubrique « *détail concernant l'imposition* » notamment que « *les conditions pour une imposition collective svt article 3D l.i.r. ne sont pas remplies* », de sorte que Monsieur ... se vit ranger dans la classe d'impôt 1.

Par courrier de son litismandataire du 20 juillet 2017, adressé au bureau d'imposition,

Monsieur ... fit protester contre le refus de lui octroyer la classe d'impôt 2, demande à laquelle il ne fut pas fait droit, tel que cela ressort d'un courrier du bureau d'imposition du 1^{er} août 2017 rejetant la demande en redressement du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2016, au motif que « *l'avis du bureau d'imposition diffère de votre raisonnement* ».

Monsieur ... fit introduire en date du 2 octobre 2017, par l'intermédiaire de son litismandataire, une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu ayant trait à l'année fiscale 2016, adressée au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur ». Dans ladite réclamation, Monsieur ... fit entre autres indiquer avoir « *vécu séparément de fait (...) pour une période temporaire (de 2015 à 2016)* » de son épouse, afin de « *donner une chance de survie à leur couple* » et en relevant que les deux époux auraient déposé leur déclaration commune pour l'impôt sur le revenu pour la période litigieuse. Ils auraient en outre « *conjointement et expressément* » sollicité l'attribution du régime de l'imposition collective, et ce, en application de l'article 3, point d) LIR. Il y fit encore indiquer qu'il aurait décidé, ensemble avec son épouse, de n'« *entamer une procédure de divorce par consentement mutuel qu'à la fin de l'année fiscale 2017* ». Il s'étonna encore du fait qu'alors même qu'ils auraient cessé d'avoir un domicile commun depuis l'année 2015, ils auraient néanmoins pu bénéficier au cours de l'année en question de l'imposition collective, alors que tel n'aurait plus été le cas pour l'année 2016, de sorte qu'il estima que le principe de la confiance légitime aurait été violé en l'espèce.

La réclamation précitée du 2 octobre 2017 fut réitérée par un courrier du litismandataire de Monsieur ... du 16 mars 2018.

A défaut de réaction de la part du directeur suite à cette réclamation, Monsieur ... a fait introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 15 mai 2018, un recours tendant à la réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2016, suivant les termes figurant au dispositif de la requête sous examen, auquel le tribunal est seul tenu.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931, dite « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8, paragraphe (3), 1. et 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre un bulletin de l'impôt sur le revenu en cas de silence du directeur de plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable. Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation sous examen introduit par Monsieur Etant donné que la réclamation du 2 octobre 2017 était pendante pendant plus de six mois au jour de l'introduction du recours sous examen, celui-ci a été introduit dans le délai de la loi. Comme le recours a en outre été introduit suivant les formes de la loi, il est à déclarer recevable.

A l'appui de son recours, et en fait, le demandeur expose être un résident fiscal luxembourgeois depuis l'année 2005 et avoir été imposé depuis l'année en question et ce, jusqu'à l'exercice 2015, ensemble avec son épouse, Madame ..., fonctionnaire européen, qui, à ce titre, ne serait pas considérée comme une résidente fiscale luxembourgeoise et ce, aux termes de l'article 12 du Protocole sur les privilèges et immunités de l'Union européenne, annexé au Traité du 8 avril 1965 instituant un Conseil et une Commission unique, désigné ci-après par « PPI ». Ainsi, au cours des années 2005 à 2015, il aurait bénéficié, ensemble avec son épouse, de la classe d'impôt 2. Or, à la suite d'une demande conjointe formulée ensemble avec son épouse tendant à se voir imposer collectivement, en application de la classe d'impôt 2, au sujet de l'année d'imposition 2016, l'administration fiscale l'aurait imposé suivant la classe d'impôt

1, tel que cela ressortirait du bulletin d'imposition litigieux émis en date du 5 juillet 2017.

Le demandeur admet avoir indiqué au bureau d'imposition résider provisoirement à une adresse différente de celle de son épouse, et ce, « *en raison de leur séparation de fait temporaire* », qui toutefois n'aurait eu pour but que de leur permettre « *de repenser leur vie commune afin de lui donner une nouvelle chance* », sans qu'à l'époque une quelconque procédure de divorce ou de séparation de corps n'aurait été envisagée. Le demandeur indique en outre qu'au cours de ladite période de « *séparation temporaire* », les époux auraient continué leur collaboration en vue de l'entretien d'un ménage commun, seule la cohabitation faisant « *défaut* ».

Le demandeur s'étonne de ce que la classe d'impôt 1 lui a été attribuée au titre de l'année d'imposition 2016, alors que pour l'exercice fiscal 2015, il aurait pu continuer à bénéficier de la classe d'impôt 2, malgré le fait que déjà à l'époque, il aurait vécu à une adresse séparée de celle de son épouse.

En droit, le demandeur se réfère aux articles 119, alinéa 3, point a) et à l'article 3, point d) LIR pour estimer qu'il devrait bénéficier de la classe d'impôt 2, de manière à être imposé collectivement avec son épouse. En outre, il estime qu'il serait incontestable qu'il serait un contribuable résident du Grand-Duché de Luxembourg, et ce, au vu de l'article 2 LIR et des paragraphes 13 et 14 de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », ci-après désignée par « *StAnpG* ».

Ainsi, au vu des dispositions légales précitées et du fait que les époux n'auraient en fait pas vécu de manière séparée, en ce que l'un des époux serait un contribuable résident et l'autre un contribuable non-résident en application du PPI, il estime devoir bénéficier de la classe d'impôt 2 et du régime de l'imposition collective du fait que l'époux résident au Grand-Duché de Luxembourg, à savoir lui-même, y aurait réalisé au cours de l'année d'imposition litigieuse au moins 90% de ses revenus professionnels.

Le demandeur se réfère encore à la circulaire LIR n° 157ter/1 du 27 juin 2008 de l'administration des Contributions directes suivant laquelle la séparation de fait ne résulterait pas du simple fait que les époux entretiendraient des ménages distincts, mais supposerait, outre une habitation réelle en des lieux différents, la rupture de la communauté de vie et d'intérêts.

Or, en l'espèce, il y aurait lieu de constater que les époux n'auraient nullement procédé à la rupture de leur communauté de vie et d'intérêts, la preuve afférente n'étant pas rapportée par l'administration fiscale.

En insistant encore sur le fait que ce ne serait pas le mariage en tant que tel qui serait déterminant pour lui voir reconnaître une imposition collective avec son épouse, mais la demande conjointe des époux, et du fait que cette dernière formalité aurait été valablement accomplie par eux, le demandeur estime remplir les conditions telles que se dégageant de l'article 3, point d) LIR, afin de se voir bénéficier de la classe d'impôt 2 au sujet de l'année d'imposition 2016.

Le demandeur estime en outre que le bulletin d'impôt litigieux violerait le principe de la confiance légitime, alors qu'il aurait pu bénéficier, au titre de l'année d'imposition 2015, d'une imposition collective avec son épouse, et partant de la classe d'impôt 2, alors que tel n'aurait plus été le cas pour l'année d'imposition 2016, alors même que les faits à la base de ces deux années d'imposition seraient identiques du point de vue de leur vie familiale, en ce

qu'au cours des deux années d'imposition, ils auraient vécu à des adresses différentes. Dans ce contexte, le demandeur indique qu'il n'aurait finalement opté, ensemble avec son épouse, pour l'introduction d'une procédure de divorce par consentement mutuel qu'à la fin de l'année 2017.

Enfin, le demandeur, en se référant à l'article 3, point a) LIR, estime que du fait que celui-ci se référerait à une séparation de fait « *en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire* » emporterait une différence de traitement dans son chef du fait que l'article 3, point d) LIR sous le champ d'application duquel il se trouverait, ne prévoirait que « *le simple fait de vivre en séparation de fait* », sans qu'il ne soit nécessaire que cette séparation résulte d'une dispense de la loi ou d'une décision de l'autorité judiciaire. Il estime toutefois que ces deux situations seraient comparables et devraient entraîner un traitement identique, ce qui ne serait toutefois pas le cas en l'espèce. Il est toutefois d'avis qu'il n'existerait aucune raison objective de nature à justifier une telle différence au traitement, alors qu'il s'agirait de situations comparables.

Dans ce contexte, le demandeur se réfère encore à l'article 119, alinéa 3, point c) LIR qui ferait lui aussi référence à des séparations de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire.

Le demandeur estime finalement que le fait de lui attribuer de manière « *inopinée* » la classe d'impôt 1 et de le priver ainsi du bénéfice de l'imposition collective, constituerait une discrimination prohibée par le droit de l'Union Européenne et la liberté fondamentale de la libre circulation des personnes au sein de l'Union européenne, le demandeur se référant dans ce contexte à l'article 45 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et à l'article 7 du règlement 492/2011/UE du 5 avril 2011 sur la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de l'Union, dénommé ci-après le « *règlement 492/2011/UE* ». Il conclut encore à une « *violation grave du principe constitutionnel d'égalité devant la loi* », en se référant aux articles 10bis, paragraphe (1) et 111 de la Constitution, ainsi qu'aux articles 3, alinéas 2 et 6 du Traité de l'Union européenne, 26 et 45 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et 33 et 45 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

Après avoir retenu que le demandeur est à considérer comme un contribuable résident et que son épouse, en application du PPI, aurait gardé son domicile fiscal dans son dernier pays de résidence, le délégué du gouvernement soutient que dans une telle hypothèse, une imposition collective, et partant l'attribution de la classe d'impôt 2, ne saurait être accordée au couple qu'à condition que ceux-ci forment une demande conjointe en ce sens et qu'ils ne vivent pas en fait séparés. Or, en l'espèce, la condition de la cohabitation serait litigieuse. Ainsi, il y aurait lieu de constater que le demandeur aurait quitté le foyer conjugal au cours du mois d'octobre 2015, en y laissant son fils et son épouse, et qu'il ne l'aurait pas réintégré jusqu'au jour du dépôt du mémoire en réponse. Ainsi, il y aurait lieu de constater que la séparation qualifiée de « *temporaire* » par le demandeur aurait, jusqu'à la date en question, duré depuis presque 3 ans. En outre, il y aurait lieu de retenir que le demandeur aurait versé une convention de divorce par consentement mutuel signée en date du 4 août 2017, fixant toutes les modalités de la rupture définitive de l'union conjugale. Il faudrait partant conclure de ces faits que le caractère prétendument provisoire de la séparation serait contredit par la procédure de divorce engagée par le couple.

Contrairement à la position défendue par le demandeur, le délégué du gouvernement estime que les notions de « *séparation de fait* » et de « *séparation sur base d'une décision de justice* » ne seraient pas assimilables, en se référant à cet effet à la circulaire du directeur LIR numéro 3/1 du 19 août 1991, point 3), suivant laquelle « *la séparation de fait ne résulte pas du*

simple fait que les époux entretiennent des ménages distincts, mais suppose, outre une habitation réelle en des lieux différents, la rupture de la communauté de vie et d'intérêts qui fait la substance du mariage, car elle désigne la situation d'époux qui ont en fait cessé de cohabiter, c'est-à-dire de partager les mêmes toit, table et lit ».

Le représentant gouvernemental estime qu'en l'espèce, le demandeur serait en défaut d'établir « *de quelle façon l'union avec son épouse aurait persisté au-delà du 1^{er} janvier 2016* », alors qu'au contraire, il y aurait lieu de retenir, sur base des faits du dossier, que les époux auraient cessé de cohabiter à partir d'octobre 2015 et n'auraient plus, par la suite, habité ensemble, chacun percevant ses propres revenus, la convention de divorce par consentement mutuel mentionnant d'ailleurs que chacun d'eux renoncerait à un quelconque secours alimentaire à titre personnel, de sorte qu'il y aurait lieu de conclure de l'ensemble des éléments que la communauté de vie et d'intérêts auraient été complètement rompus depuis le mois d'octobre 2015. Ainsi, le fait que les époux auraient habité à des adresses différentes établirait la rupture de la communauté de vie et d'intérêts, constat qui ne serait pas infirmé par une quelconque explication plausible fournie par le demandeur dans le cadre de la présente instance.

En ce qui concerne le reproche du demandeur suivant lequel il n'aurait pas bénéficié de la classe d'impôt 2 au titre de l'année d'imposition 2016, alors que tel aurait été le cas pour l'année d'imposition 2015, le délégué du gouvernement fait état de ce qu'au cours de l'année 2015, les époux auraient seulement vécu de manière séparée pendant un délai de deux mois. En outre, il soutient que le bureau d'imposition ne serait pas lié par une éventuelle appréciation antérieure, différente de celle adoptée par la suite, et il ne saurait de toute façon pas être tenu par l'attribution d'une classe d'impôt sur la fiche de retenue d'impôt du demandeur.

En ce qui concerne la prétendue discrimination dont le demandeur serait victime, le délégué du gouvernement fait remarquer tout d'abord que le règlement 492/2011/UE ne s'appliquerait qu'aux fonctionnaires de l'Union européenne bénéficiant ainsi d'un statut propre qui ne seraient pas à considérer comme des travailleurs transfrontaliers. En outre, et en deuxième lieu, le représentant gouvernemental estime que la situation d'un contribuable résident marié à une personne non résidente ne serait pas comparable à celle de deux contribuables résidents mariés qui seraient tous les deux soumis d'office à une obligation fiscale illimitée sur le territoire luxembourgeois, du fait que la personne non résidente ne serait soumise à une obligation fiscale au Luxembourg que sur sa demande expresse.

En conclusion, le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours pour ne pas être fondé.

Il y a tout d'abord lieu de rappeler que l'article 119, paragraphes (1) et (3) LIR délimite les contribuables rentrant dans la classe d'impôt 1 et 2 en les termes suivants :

« (1) La classe 1 comprend les personnes qui n'appartiennent ni à la classe 1a ni à la classe 2. »

« (3) La classe 2 comprend

- a) les personnes imposées collectivement en vertu de l'article 3 ou 3bis,*
- b) les personnes veuves dont le mariage a été dissous par décès au cours de trois années précédant l'année d'imposition,*
- c) les personnes divorcées, séparées de corps ou séparées de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire au cours des trois années précédant l'année d'imposition,*

si avant cette époque et pendant cinq ans elles n'ont pas bénéficié de la présente disposition ou d'une disposition similaire antérieure ».

Il est constant en cause que le demandeur et son épouse ne rentrent pas, pour l'année d'imposition litigieuse, dans les hypothèses visées par les points b) et c) de l'article 119, paragraphe (3) LIR. Au regard des contestations du demandeur, il y a lieu de vérifier s'il remplit avec son épouse les conditions déterminées par le point a) de l'article 119 paragraphe (3) LIR.

L'article 3 LIR dispose « *Sont imposés collectivement*

a) les époux qui au début de l'année d'imposition sont contribuables résidents et ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire;

b) les contribuables résidents qui se marient en cours de l'année d'imposition;

c) les époux qui deviennent contribuables résidents en cours de l'année d'imposition et qui ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou d'une autorité judiciaire;

d) sur demande conjointe, les époux qui ne vivent pas en fait séparés, dont l'un est contribuable résident et l'autre une personne non résidente, à condition que l'époux résident réalise au Luxembourg au moins 90 pourcent des revenus professionnels du ménage pendant l'année d'imposition. L'époux non résident doit justifier ses revenus annuels par des documents probants ».

Il découle plus particulièrement du point d) de cette disposition invoquée par le demandeur que les époux sont imposés collectivement si l'un des époux est résident et l'autre est non résident et si l'époux résident réalise au Luxembourg au moins 90 % des revenus professionnels du ménage pendant l'année d'imposition.

S'agissant de la définition de la notion de contribuable résident, l'article 2 LIR dispose « *(1) Les personnes physiques sont considérées comme contribuables résidents si elles ont leur domicile fiscal ou leur séjour habituel au Grand-Duché. Les personnes physiques sont considérées comme contribuables non résidents si elles n'ont pas leur domicile fiscal ni leur séjour habituel au Grand-Duché et si elles disposent de revenus indigènes au sens de l'article 156. (...)* », étant précisé que les notions de domicile fiscal et de séjour habituel sont définies au paragraphe 13 de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », ci-après désignée par « *StAnpG* », aux termes duquel « *Einen Wohnsitz im Sinn der Steuergesetze hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird* », respectivement au paragraphe 14 *StAnpG*, aux termes duquel « *(1) Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Steuergesetze hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Unbeschränkte Steuerpflicht tritt jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf die ersten sechs Monate* ».

En l'espèce, il n'est pas contesté que le demandeur est un contribuable résident.

Quant à l'épouse du demandeur, il n'est pas contesté que celle-ci travaillait, au cours de l'année d'imposition litigieuse, pour compte de l'une des institutions de l'Union européenne établie au Luxembourg.

Or, aux termes de l'article 13 actuel (ancien article 14) PPI, « *pour l'application des impôts sur les revenus et sur la fortune, des droits de succession, ainsi que des conventions tendant à éviter les doubles impositions conclues entre les pays membres de l'Union, les*

fonctionnaires et autres agents de l'Union qui, en raison uniquement de l'exercice de leurs fonctions au service de l'Union, établissent leur résidence sur le territoire d'un pays membre autre que le pays du domicile fiscal qu'ils possèdent au moment de leur entrée au service de l'Union, sont considérés, tant dans le pays de leur résidence que dans le pays du domicile fiscal, comme ayant conservé leur domicile dans ce dernier pays si celui-ci est membre de l'Union (...) ». Ainsi, cette disposition de droit international déroge à la détermination du domicile fiscal en droit national et s'inscrit dans un régime fiscal d'exception, traduisant plus particulièrement une restriction partielle à la souveraineté des Etats membres en matière fiscale, consentie au vœu de l'article 17, alinéa 1^{er} PPI « *exclusivement dans l'intérêt de [l'Union]* ».

Il s'ensuit que par nécessité de maintenir l'application uniforme du PPI, en ce qui concerne le régime fiscal des fonctionnaires de l'Union européenne, la répartition des compétences établie par l'article 13 PPI ne peut pas être mise en cause par la prise en considération du domicile fiscal effectif, étant entendu que conformément aux dispositions de l'article 13, le fonctionnaire n'a pas le choix de déplacer son domicile fiscal dans un Etat autre que celui de son domicile fiscal d'origine.

En l'espèce, et en considération de l'article 13 PPI, tel que précité, le préposé du bureau d'imposition a fait application de l'article 3, point d) LIR en invitant le demandeur, ainsi que son épouse, par le courrier précité du 9 juin 2017, à lui faire parvenir une demande conjointe afin de pouvoir bénéficier d'une imposition collective, partant de la classe d'impôt 2, et ce, en considération de ce que les époux vivaient à des adresses différentes.

Sur la question afférente posée par le bureau d'imposition, le demandeur ainsi que son épouse ont répondu par une demande conjointe afin de pouvoir bénéficier de l'imposition collective en application de l'article 3, point d) LIR, en précisant que le fait de vivre à des adresses « *différentes* » s'expliquerait par le fait qu'ils étaient « *en processus de séparation* ».

C'est partant *a priori* à bon droit que le bureau d'imposition, lors de l'émission du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 2016 a refusé de faire droit à une imposition collective des époux ...-..., au motif que « *les conditions pour une imposition collective svt article 3 D) l.i.r. ne sont pas remplies* ». En effet, comme le demandeur l'admet lui-même, tel que cela ressort également de la lettre conjointe précitée du 19 juin 2017 signée par le demandeur ainsi que par son épouse, ceux-ci ont vécu « *en fait* » de manière séparée, de sorte à exclure de ce fait, et *a priori*, toute imposition collective dans leur chef. Il est à cet égard indifférent de savoir si, au cours de l'année d'imposition litigieuse, à savoir l'année 2016, il y a eu rupture de leur communauté de vie et d'intérêts, une telle condition n'étant pas posée par l'article 3, point d) LIR, précité.

En ce qui concerne ensuite l'argumentation développée par le demandeur par rapport à une circulaire du directeur portant la référence L.I.R. n° 157ter / 1 du 21 juin 2008, il échet de constater que, comme l'indique l'intitulé de la circulaire en question, celle-ci a été prise en application de l'article 157ter LIR qui concerne, par exception aux articles 157 et 157bis LIR, l'imposition au Luxembourg de contribuables non-résidents. Ainsi, ni l'article 157ter LIR, ni la circulaire prise en son application ne sont de nature à résoudre la question juridique soumise à l'appréciation du tribunal dans le cadre de l'affaire sous examen qui a exclusivement trait à une éventuelle imposition collective du demandeur avec son épouse, question qui est exclusivement réglée par l'article 3 LIR, étant relevé que les articles 157bis et 157ter LIR concernent l'imposition collective des époux non-résidents, ce qui n'est pas le cas en l'espèce, du fait que le demandeur est un résident du Grand-Duché de Luxembourg et que seule son épouse est à considérer, en application du PPI, comme étant une non-résidente du point de vue

fiscal. De toute façon, et au-delà de ces considérations, une simple circulaire administrative ne saurait aller au-delà de ce qui est prévu par une disposition légale ou réglementaire, de sorte que même à supposer que ladite circulaire ait pu contenir une définition quant à la « *séparation de fait* » celle-ci ne saurait ni restreindre ni aller au-delà de ce qui est visé par l'article 3, point d) LIR, étant à nouveau rappelé que la circulaire en question n'a pas été prise en application de cette dernière disposition légale. Ainsi, la référence à la circulaire précitée ne saurait invalider la conclusion à laquelle le tribunal a abouti ci-avant.

En effet, et contrairement à ce qu'entend soutenir le demandeur, il ne suffit pas qu'une demande conjointe soit formée par les deux époux afin de pouvoir bénéficier d'une imposition collective, mais il faut encore que les époux remplissent les conditions visées à l'article 3, point d) LIR dont notamment la circonstance qu'ils ne vivent pas en fait séparés, ce qui est contredit par ses propres affirmations.

En ce qui concerne en outre la condition dans le chef des époux de ne pas vivre en fait séparés, il échet de constater que l'article 3, point d) LIR ne prévoit aucune autre condition à cet égard, notamment quant à une éventuelle rupture définitive du couple, tel qu'allégué en l'espèce par le demandeur. En outre, il est constant en cause pour ne pas être contesté par le demandeur que celui-ci a quitté le foyer conjugal au cours du mois d'octobre 2015 et qu'au jour du dépôt du mémoire en réponse, la séparation des époux a duré depuis presque 3 ans, une convention de divorce par consentement mutuel n'ayant été signée qu'en date du 4 août 2017 afin de régler les modalités de la rupture définitive de l'union des époux. Or, et abstraction faite de ces éléments de fait, au regard de l'article 3, point d) LIR, il échet seulement d'avoir égard à l'année d'imposition litigieuse, à savoir l'année fiscale 2016, pour vérifier si, au cours de l'année fiscale en question, les époux vivaient de manière séparée. Or, une telle situation de fait n'est pas contestée par le demandeur. Ainsi, la seule condition posée à cet égard par l'article 3, point d) LIR, n'est pas remplie, du fait qu'il est constant en cause pour ne pas être contesté par le demandeur, suivant l'ensemble des développements qui précèdent, qu'au cours de l'année fiscale 2016, il vivait séparé de fait de son épouse. Il s'ensuit qu'en application de ladite disposition légale, une imposition collective dans le chef des époux est exclue, et ce, d'autant plus que le demandeur n'a précisé en aucune façon de quelle manière l'union avec son épouse aurait persisté au cours de l'année fiscale 2016, de sorte que le fait pour les époux d'habiter à des adresses différentes ne fait qu'établir la séparation de fait au cours de l'année fiscale 2016.

Il suit de l'ensemble des développements qui précèdent que le premier moyen du demandeur tiré d'une violation des articles 119, alinéa 3, litt. a) et 3, point d) LIR est à rejeter pour ne pas être fondé.

En deuxième lieu, le demandeur estime que le principe de légitime confiance aurait été violé en l'espèce, du fait qu'au cours de l'année fiscale 2015, et malgré le fait que les deux époux auraient habité à des adresses distinctes au cours de l'année fiscale en question, ils auraient néanmoins bénéficié d'une imposition collective.

C'est à bon droit que le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce deuxième moyen, au motif que la séparation des époux au cours de l'année fiscale 2015 ne durait que deux mois. En outre, et au-delà de cette considération, et s'il est vrai que l'administration est liée par ses propres règles, et qu'elle ne doit pas se départir brusquement d'une attitude qu'elle a suivie dans le passé, il n'en demeure pas moins que le principe de la confiance légitime n'est pas violé en l'espèce du fait qu'au sujet de l'année fiscale 2016, le bureau d'imposition a pu avoir une appréciation différente de la situation factuelle du ménage des époux ... par rapport à l'appréciation qu'il a pu avoir au cours de l'année 2015 et ce, d'autant plus, comme il vient

d'être relevé ci-avant, la situation de fait n'est pas restée identique, car la période pendant laquelle les époux ne vivaient pas ensemble au cours de l'année fiscale 2015 était limitée, alors qu'en ce qui concerne l'année fiscale 2016, le demandeur admet lui-même que les époux ont vécu de manière séparée pendant l'intégralité de l'année en cause. D'une manière générale, le bureau d'imposition ne saurait être lié par une imposition déterminée au cours d'une année fiscale donnée si, en application des règles de droit et suivant une appréciation légitime des faits à laquelle il a pu aboutir, son imposition diffère pour une année subséquente de celle décidée pour une année fiscale antérieure. L'essentiel est en effet que l'imposition effectuée par le bureau d'imposition reste dans le cadre légal et soit conforme aux faits matériellement établis.

Il suit partant des considérations qui précèdent que ce deuxième moyen tiré d'une prétendue violation du principe de confiance légitime est également à rejeter pour ne pas être fondé.

En troisième lieu, le demandeur estime être victime d'une discrimination prohibée par l'article 45 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, ci-après dénommé le « TFUE » et par l'article 7 du règlement (UE) 492/2011/UE du 5 avril 2011 sur la libre circulation des travailleurs, du fait d'être traité différemment par rapport à un contribuable marié dont le conjoint est un résident fiscal luxembourgeois, alors que ceux-ci pourraient bénéficier d'une imposition collective à condition de ne pas vivre en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire, alors qu'en ce qui concerne les couples dont un époux constitue un contribuable résident et l'autre une personne non-résidente, une imposition collective leur serait refusée à partir du moment où ils vivraient en fait séparés. Il estime plus particulièrement qu'il n'existerait aucune raison objective de faire une telle différence de traitement entre les couples composés de deux contribuables résidents et les couples dont un conjoint constitue un contribuable résident et l'autre un contribuable non-résident.

Le tribunal partage toutefois la position défendue par le délégué du gouvernement suivant laquelle la situation d'un contribuable résident marié à une personne non-résidente n'est pas comparable à celle de deux contribuables résidents mariés, qui sont tous les deux soumis d'office à une obligation fiscale illimitée, étant donné que la personne non-résidente n'est soumise à une obligation fiscale sur le territoire luxembourgeois que sur demande expresse de sa part.

En outre, comme l'a relevé à bon droit le délégué du gouvernement, dans la mesure où les revenus du conjoint d'un contribuable, exempts d'impôts nationaux, ne sont pas compris dans le revenu imposable du couple dont le montant global constitue la base servant à déterminer la capacité contributive, l'attribution de la classe d'impôt 2 constitue une faveur qui ne peut être obtenue que sur demande expresse de la part du couple en question. Ainsi, comme l'a encore relevé à bon droit le délégué du gouvernement, le refus de l'imposition collective et de l'attribution de la classe d'impôt 2 ne peut donc pas être considéré comme un désavantage par rapport à l'imposition collective de deux contribuables résidents dont les revenus sont cumulés aux fins de l'établissement d'un revenu imposable.

Il suit de ce qui précède que ce dernier moyen est également à rejeter pour ne pas être fondé.

Au vu de l'ensemble des conclusions retenues ci-avant, le recours sous examen est à rejeter pour ne pas être fondé.

Au vu de l'issue du litige, il n'y a pas lieu de faire droit à la demande du demandeur tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure de 1.500€ formulée sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, libellée erronément comme étant formulée sur base d'un article 33 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, quatrième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

rejette la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure formulée par le demandeur ;

condamne le demandeur aux frais et dépens.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Olivier Poos, premier juge,

et lu à l'audience publique du 29 septembre 2020 par le premier vice-président, en présence du greffier Marc Warken.

s. Marc Warken

s. Carlo Schockweiler

*Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 30 septembre 2020
Le greffier du tribunal administratif*