

Audience publique du 26 avril 2021

Recours formé par
Monsieur ..., ...
et Madame ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 43867 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 5 décembre 2019 par Maître Georges Simon, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-... et de Madame ..., demeurant à A-...(Autriche), ..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 3 septembre 2019 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 5 mars 2020 ;

Vu le mémoire en réplique de Maître Georges Simon, préqualifié, déposé au greffe du tribunal administratif le 25 mai 2020 au nom de Monsieur ... et de Madame ..., préqualifiés ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déferée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport à l'audience publique du 17 mars 2021 et vu les remarques écrites de Maître Georges Simon du 15 mars 2021 et de Monsieur le délégué du gouvernement Tom Kerschenmeyer du 16 mars 2021, produites, conformément à la circulaire du président du tribunal administratif du 22 mai 2020, avant l'audience.

En date du 23 janvier 2019, le bureau d'imposition Echternach, section des personnes physiques, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... le bulletin de l'impôt sur le revenu et le bulletin de détermination du taux d'impôt global de l'année 2017 portant notamment l'observation suivante dans la rubrique « *Détail concernant l'imposition* » :

*« L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants
cap mobiliers : imposition suivant article 134ter LIR
Imposition collective, au sens de l'article 3, littera d L.I.R., n'a lieu que sur demande
conjointe des deux époux ; que cette demande pour l'imposition collective, à formuler par les*

deux époux à travers la déclaration d'impôt, n'est valablement formulée que lorsque la déclaration pour l'impôt sur le revenu est signée par chacun d'eux.[...] ».

Par un courrier du bureau comptable DMS du 13 mars 2019, Monsieur ... et son épouse, Madame, firent introduire une réclamation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2017 auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ».

Par une décision du 3 septembre 2019, inscrite sous le numéro C 26112 du rôle, le directeur rejeta cette réclamation, ladite décision étant libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 14 mars 2019 par le sieur ... de la société « DMS & Associés s.à.r.l. » au nom des époux, le sieur ... et la dame ..., demeurant respectivement à L-... et A-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2017, émis en date du 23 janvier 2019 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228, 235 n° 5 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238 AO), dans les forme (§249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition de ne pas avoir établi d'imposition collective dans leur chef ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens des réclamants, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le réclamant a déposé, en date du 21 décembre 2018, une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2017 qui portait, en première page, les noms et données d'état civil du réclamant et de son épouse, et en troisième page, une croix marquant la case portant demande d'imposition collective ; que, malgré ceci, le bureau d'imposition émit un bulletin de l'impôt sur le revenu au nom du réclamant seulement et le rangea en classe d'impôt 1 pour l'année 2017 ; que le réclamant prétend cependant à une imposition collective et à l'application du tarif réservé à la classe d'impôt 2 et réitère sa demande d'être imposé collectivement avec son épouse au niveau de la présente réclamation, ayant complété sa demande en y joignant une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2017 signée par chacun des époux ;

Considérant que l'article 119, n° 3, lettres a), b) et c) de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) définit les conditions nécessaires à l'attribution de la classe d'impôt 2 ; que la

classe d'impôt 2 comprend, d'après l'article 119, n° 3, lettre a) L.I.R. les personnes imposées collectivement en vertu des articles 3 ou 3bis L.I.R. ; que l'article 3bis L.I.R. prévoit l'imposition collective des partenaires et n'est donc pas applicable au réclamant, marié ;

Considérant que l'article 3, lettres a), b) et c) L.I.R. fixe les conditions de l'imposition collective des époux résidents et n'est donc pas applicable aux requérants dont l'un est contribuable résident et l'autre non ;

Considérant qu'en vertu de l'article 3, lettre d) L.I.R., sont imposés collectivement, 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 pour cent des revenus professionnels du ménage pendant l'année d'imposition et que l'époux non résident justifie ses revenus annuels par des documents probants ;

Considérant qu'il découle tant des déclarations faites par le requérant que des données enregistrées par les services de population que le réclamant a son domicile fiscal au Luxembourg tandis que son épouse a son domicile fiscal en Autriche ; qu'il s'ensuit que le requérant et son épouse ne remplissent pas les conditions nécessaires à une imposition collective sur base de l'article 3, lettres a) à c) L.I.R., réservé aux époux résidents ; qu'une imposition collective, tout comme l'octroi de la classe d'impôt 2, dépend donc du respect des conditions posées par l'article 3, lettre d) L.I.R. ;

Considérant que l'imposition collective au sens de l'article 3, lettre d) L.I.R. n'a lieu que sur demande conjointe des deux époux ; que cette demande pour l'imposition collective, à formuler par les époux à travers la déclaration d'impôt, n'est valablement formulée que lorsque la déclaration pour l'impôt sur le revenu est signée par chacun d'eux ; que dans le cas contraire, la demande est à rejeter d'office ;

Considérant que cette démarche s'explique par le fait que dans cette imposition collective, le Grand-Duché étend sa souveraineté fiscale au-delà de ses compétences usuelles en englobant, ne fût-ce, le cas échéant, que pour tenir compte de la progressivité des revenus non indigènes réalisés par des personnes non résidentes du Grand-Duché ;

Considérant qu'il s'ensuit que l'imposition collective en vertu de cet article est soumise à la condition d'une demande conjointe des époux ; qu'à travers cette mesure ne s'exprime nullement l'exigence d'un formalisme outrancier, mais celle d'une manifestation de volonté claire et nette de deux personnes de subir une imposition collective, fût-elle en fin de compte désavantageuse, et de devenir codébiteurs solidaires (Gesamtschuldner au sens du § 7 StAnpG - loi d'adaptation fiscale) d'un impôt commun fixé en fonction des capacités contributives de l'une et de l'autre ;

Considérant que le contribuable doit attirer l'attention du bureau d'imposition sur les faits dont il espère un allègement d'impôt ; que si la demande n'est ni une manifestation de volonté ni une formalité mais une allégation au sens des charges de procédure, en revanche elle doit être antérieure au bulletin et ne peut plus être suppléée au contentieux ;

Considérant qu'en l'espèce, la déclaration pour l'impôt sur le revenu a été signée par le réclamant

seul ; que la volonté de son épouse de subir une imposition collective n'a pu être établie avant l'émission du bulletin litigieux, faute de signature certifiant la demande ; que de ce chef, aucune demande conjointe n'a été déposée avant l'émission du bulletin litigieux ;

Considérant qu'il découle de ce qui précède que les conditions de l'article 3, lettre d) L.I.R. ne sont pas remplies en l'espèce ; que, partant, l'imposition collective en vertu de l'article 3, lettre d) L.I.R., ni la classe d'impôt 2 ne peuvent être accordées ;

Considérant que le réclamant a encore demandé la déduction d'un montant de ... euros, payé à un établissement de sécurité sociale autrichien, à la rubrique des dépenses spéciales ; que le bureau d'imposition lui mit en compte ce montant au niveau de la détermination du taux d'imposition seulement, estimant que les cotisations réglées à cette institution devaient être en rapport avec des revenus réalisés et imposables en Autriche ; que le requérant prétend cependant à une déduction intégrale de ces cotisations au niveau du revenu imposable, expliquant que le montant réglé serait constitutif d'un rappel de cotisations sociales calculées sur les revenus des années 2009 et 2010, revenus d'une profession libérale qu'aurait réalisé le requérant au Luxembourg, à une époque où il était encore résident autrichien ;

Considérant que d'après l'article 110, n° 2 L.I.R. sont déductibles les cotisations versées en raison de l'affiliation obligatoire des non salariés au titre de l'assurance maladie, de l'assurance contre les accidents et de l'assurance pension, de même que les cotisations payées à titre obligatoire par des non-salariés à un régime étranger visé par un instrument bi- ou multilatéral de sécurité sociale ;

Considérant qu'en vertu de l'article 1^{er}, alinéa 1^{er} du Code de la sécurité sociale (CSS), sont assurées obligatoirement à l'assurance maladie les personnes qui exercent au Grand-Duché de Luxembourg pour leur propre compte une activité professionnelle ; que d'après l'article 170, alinéa 1^{er}, sont assurées obligatoirement, dans le cadre d'un régime général d'assurance pension en cas de vieillesse, d'invalidité et de survie, toutes les personnes qui exercent au Grand-Duché de Luxembourg contre rémunération une activité professionnelle soit pour le compte d'autrui, soit pour leur propre compte, ou justifient de périodes assimilées à de telles périodes d'activité professionnelle ;

Considérant néanmoins qu'en vertu de l'article 13 du règlement CE 883/2004 instituant des règles communes en matière de législation sociale, la personne qui exerce normalement une activité salariée dans deux ou plusieurs Etats membres est soumise à la législation de l'Etat membre de résidence, si elle exerce une partie substantielle de son activité dans cet Etat membre ;

Considérant que, lorsqu'un contribuable résident a des revenus exonérés, sous réserve d'une clause de progressivité prévue par une convention internationale contre les doubles impositions ou une autre convention interétatique, ces revenus sont incorporés dans une base imposable fictive pour déterminer le taux d'impôt global qui est applicable au revenu imposable ajusté au sens de l'article 126 L.I.R.;

Considérant qu'à l'appui de sa demande, le réclamant avait joint à sa déclaration pour

l'impôt sur le revenu deux extraits de compte émis par un établissement de sécurité sociale autrichien, la « SVA - Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft », dont le premier, datant du 22 avril 2017, porte sur le paiement des cotisations dues au 21 janvier 2017, d'un montant de ... euros, et payées avant la date de l'extrait, et le second, datant du 20 janvier 2018, sur le paiement des cotisations dues au 21 octobre 2017, d'un montant de ... euros, et payées avant la date de l'extrait elles aussi ; que ces extraits n'indiquent ni quels revenus spécifiques sont soumis à cotisations ni la période pendant laquelle ceux-ci ont été réalisés ; qu'ainsi, ils ne permettent pas d'établir une relation entre les cotisations réglées et un revenu qui n'aurait pas été réalisé en tout ou en partie en Autriche ou un revenu qui aurait été réalisé bien avant l'époque de leur règlement, les extraits de compte ne faisant mention ni d'un rappel de cotisations ni d'un paiement d'arriérés ; qu'au contraire, chacun des extraits certifie qu'il n'y a ni arriérés ni soldes impayés restant de périodes antérieures au trimestre courant ; que le réclamant n'ayant pas su appuyer ses explications sur des pièces concluantes, il n'est possible de mettre en relation les cotisations payées au profit des institutions de sécurité sociale autrichiennes ni avec des revenus spécifiques d'années antérieures ni avec des revenus intégralement imposables au Luxembourg ; que le bureau d'imposition est donc à confirmer en ce qu'il en a tenu compte au niveau de la détermination du taux d'imposition seulement, les revenus professionnels réalisés par le requérant au Luxembourg pendant l'année 2017 ayant été soumis aux cotisations d'assurance maladie et pension au Luxembourg et les revenus professionnels qu'il a su réaliser avant son établissement au Luxembourg, notamment ceux des années 2009 et 2010, étant inconnus quant à la partie réalisée hors du Luxembourg ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée,

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. ».

Par une requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 5 décembre 2019, Monsieur ... et Madame ... firent introduire un recours tendant principalement à la réformation sinon subsidiairement à l'annulation de la décision du directeur du 3 septembre 2019.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8, paragraphe 3, point (1) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par le contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation, qui est encore à déclarer recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

1) Arguments des parties

A l'appui de leur recours et au-delà des faits et rétroactes tels que relatés ci-avant, les demandeurs reprochent au directeur, d'une part, de ne pas avoir retenu qu'ils sont à imposer collectivement pour l'année fiscale litigieuse, et, d'autre part, de ne pas avoir admis la déductibilité des cotisations sociales payées aux institutions de sécurité sociale autrichiennes.

En ce qui concerne la question de l'imposition collective, les demandeurs font valoir, tout en admettant que la déclaration ne comporte que la signature du demandeur, que celle-ci ferait néanmoins état de nombreux indices témoignant de leur volonté d'être imposés collectivement. En effet, la déclaration indiquerait clairement (i) les données personnelles relatives à Madame ..., (ii) le choix de l'imposition collective au sens de l'article 3, lettre d) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), la case 305 de la déclaration ayant été cochée et (iii) les revenus réalisés par la demanderesse. Malgré ces indices, le bureau d'Imposition ne leur aurait pas demandé de clarification quant à leur volonté d'être imposés collectivement.

Les demandeurs critiquent le bureau d'imposition encore pour ne pas avoir indiqué qu'il envisageait de s'écarter de leur déclaration en raison de l'absence de signature de la demanderesse.

Les demandeurs soulignent ensuite qu'ils auraient déjà demandé l'imposition collective dans le cadre du modèle 164 R relatif à la fiche de retenue d'impôt, qu'ils auraient bénéficié de l'imposition collective les années précédentes, alors même que leur situation aurait été similaire et que leurs déclarations n'auraient également été signées que par l'un d'entre eux.

Sans remettre en cause le caractère provisoire du choix effectué dans le modèle 164 R, le principe d'annualité et le droit de l'administration fiscale de corriger ses erreurs, les demandeurs estiment néanmoins que ces considérations auraient pu amener le bureau d'imposition à leur demander de clarifier leur volonté, une telle demande de clarifications adressée à des contribuables de bonne foi pouvant, d'après les demandeurs, constituer une application concrète du principe de bonne administration et permettre d'éviter des recours contentieux.

Ils font ensuite valoir que lorsqu'un tel recours contentieux devait finalement être introduit, il serait manifeste que le directeur serait en vertu du paragraphe 243, paragraphe (1) AO tenu de procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation, les demandeurs renvoyant à cet égard à un jugement du tribunal administratif du 13 février 2017, inscrit sous le numéro 37501 du rôle.

Les demandeurs donnent à considérer que les termes de l'article 3, lettre d) LIR, pertinent en l'espèce, seraient similaires sur ce point à l'article 3bis LIR visé par le tribunal dans cette affaire, de sorte qu'ils ne s'opposeraient pas non plus à ce que des contribuables puissent apporter des clarifications quant à leur choix d'être imposés collectivement dans le cadre de la

procédure de réclamation, cette possibilité d'apporter des clarifications étant, d'après les demandeurs, conditionnée par la présence d'une manifestation de volonté ambiguë existant avant l'émission de bulletins d'imposition.

En l'espèce, il serait évident que leur déclaration témoignerait d'une telle manifestation de volonté. De plus, suite au refus du bureau d'imposition de les imposer collectivement, ils auraient soumis ensemble leur réclamation, à laquelle ils auraient joint une nouvelle déclaration fiscale comportant la signature de chacun d'entre eux, de sorte à avoir apporté toutes les clarifications nécessaires au directeur, qui aurait ainsi dû réexaminer leur dossier et conclure que leur choix de bénéficiaire d'une imposition collective, ayant initialement pu être considéré comme ambigu, était désormais clair.

Les demandeurs donnent à considérer que, contrairement au cas d'espèce examiné par le tribunal dans l'affaire précitée, le bureau d'imposition ne leur aurait adressé en l'espèce aucune question ou demande de précisions avant d'émettre le bulletin litigieux. Les demandeurs en concluent qu'ils auraient dû être admis à clarifier leur déclaration au stade de leur réclamation, clarification qui, d'après eux, ne s'analyserait nullement en une modification d'un choix opéré antérieurement.

Ce serait dès lors à tort que le directeur a refusé de faire droit à leur réclamation en ce qui concerne l'admission à l'imposition collective suivant la classe d'impôt 2.

En ce qui concerne ensuite la question de la déduction des cotisations sociales payées en Autriche, les demandeurs rappellent qu'en principe, suivant les paragraphes 1 et 2 de l'article 110 LIR, les cotisations payées à titre obligatoire par des salariés ou non-salariés à un régime étranger visé par un instrument bi- ou multilatéral de sécurité sociale seraient déductibles, sauf si elles sont relatives à des salaires ou revenus exemptés au Luxembourg.

En l'espèce, il s'agirait de cotisations payées à titre obligatoire à un régime étranger visé par un instrument multilatéral, pour avoir été versées à l'organisme de sécurité sociale autrichien compétent (*Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, SVA*) à raison d'une affiliation obligatoire du demandeur.

A cet égard, les demandeurs expliquent qu'en 2009 et jusqu'au 31 octobre 2010, le demandeur aurait été résident autrichien et aurait exercé deux ordres d'occupations professionnelles, à savoir une profession libérale au Luxembourg, au titre de laquelle il aurait perçu la somme de ... euros tant en 2009 qu'en 2010, tel que cela aurait été renseigné dans les déclarations fiscales luxembourgeoises pour 2009 et 2010, et un emploi salarié auprès d'un employeur établi en Autriche, à savoir le Dr ..., au titre duquel il aurait perçu en 2009 la somme de ... euros et en 2010 la somme de ... euros, tel que cela aurait été renseigné dans les bulletins autrichiens pour 2009 et 2010.

Les demandeurs expliquent que la réglementation européenne prévoirait l'application de la législation d'un seul Etat membre en ce qui concerne les systèmes de sécurité sociale, tout en renvoyant à l'article 13, paragraphe (3) du règlement modifié (CE) n° 883/2004 du Parlement

européen et du Conseil du 29 avril 2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale, ci-après désigné par « le règlement 883/2004 ».

Les demandeurs expliquent que Monsieur ..., qui aurait exercé, lors des années en cause, une activité non salariée au Luxembourg et une activité salariée en Autriche, aurait ainsi été soumis au système de sécurité sociale autrichien et aurait été dans l'obligation de payer ses cotisations sociales aux organismes compétents autrichiens, y compris sur ses revenus de profession libérale, cette obligation ayant d'ailleurs été rappelée au demandeur par le SVA, compétent pour les travailleurs non-salariés, dans des courriers datés du 21 décembre 2016 et du 27 juillet 2017.

Les demandeurs poursuivent que les 21 janvier et 21 octobre 2017, le SVA aurait fait parvenir au demandeur deux extraits de compte chiffrant les arriérés de cotisations sociales de 2009 et 2010 et, suite au paiement de ces cotisations en 2017, aurait envoyé les 22 avril 2017 et 20 janvier 2018 de nouveaux extraits de compte montrant un solde nul.

Les demandeurs affirment encore qu'il ne s'agirait pas de cotisations relatives à des revenus non-exemptés au Luxembourg, alors que les cotisations seraient relatives aux revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale de source luxembourgeoise perçus en 2009 et 2010, les montants de ... euros et ... euros servant de base au calcul des cotisations dans les explications annexées aux premiers extraits de compte représentant les montants cotisables maximaux pour les années 2009 et 2010 en ce qui concerne les travailleurs. Etant donné que, pour les années en cause, les revenus de profession libérale du demandeur proviendraient uniquement du Luxembourg, les cotisations versées auprès du SVA ne pourraient porter que sur lesdits revenus, qui auraient été dûment déclarés et imposés au Luxembourg en 2009 et 2010.

Dès lors, la déduction des cotisations en tant que dépenses spéciales devrait être acceptée puisqu'il s'agirait de versements obligatoires, payées à un régime étranger visé par un instrument multilatéral de sécurité sociale et sans relation avec des revenus exonérés au Luxembourg, de sorte que le directeur aurait refusé à tort de faire droit à la réclamation.

Le délégué du gouvernement, quant à lui, fait valoir que la décision directoriale serait à confirmer.

Outre de reprendre en substance la motivation à la base de la décision directoriale, il estime que l'énumération de certains indices par les demandeurs ne permettrait pas de couvrir l'absence du respect d'une disposition légale exigeant explicitement une demande conjointe de la part des deux époux, matérialisée par l'apposition de la signature tant de l'époux résident que de l'époux non-résident.

Pour appuyer sa thèse, le délégué du gouvernement renvoie à divers jugements du tribunal administratif, qui écarteraient justement des indices tels que l'indication des données de l'époux non-résident ou le fait de cocher la case 305 du formulaire 100 F¹.

¹ Trib. adm. 7 juin 2019, n° 41001 du rôle ; trib. adm. 16 novembre 2016, n° 36922 du rôle.

Le délégué du gouvernement estime qu'une prétendue ambiguïté dans la volonté des demandeurs d'être imposés collectivement ne pourrait être retenue. L'exigence légale d'une double signature pour solliciter une imposition collective serait en effet explicitement stipulée dans le formulaire 100 F et serait confirmée par une jurisprudence constante, la partie étatique renvoyant encore au texte énoncé sous la case 305 du formulaire 100 F.

Par sa signature individuelle, le demandeur aurait accepté cette condition stipulée à la déclaration d'impôt et aurait ainsi opté en pleine connaissance de cause pour une imposition individuelle, choix dont il ne saurait *ex post* demander une modification. Au vu de cette acception expresse, les demandeurs seraient malvenus de prétendre à l'existence d'une ambiguïté au moment de la remise de la déclaration puisque tant le libellé du texte de loi que celui du formulaire 100 F permettrait d'exclure toute ambiguïté quant à leur volonté en l'absence d'une signature conjointe.

Le délégué du gouvernement souligne que l'exigence légale d'une signature conjointe se justifierait parfaitement au regard des conséquences potentiellement désavantageuses d'une imposition collective emportant une solidarité quant au paiement de la dette d'impôt. Le risque de cette solidarité serait, en l'espèce, d'autant plus accentué étant donné que la déclaration de l'impôt de l'année 2015 renseignerait des revenus nets imposables dans le chef du demandeur à hauteur de ... euros, tandis que les revenus nets renseignés dans le chef de son épouse, de l'ordre de ... euros, seraient considérablement moins élevés. Dans l'hypothèse d'un défaut de paiement du demandeur, Madame ... pourrait légalement être contrainte au paiement de l'intégralité des impôts nonobstant le fait que ceux-ci seraient générés exclusivement par la profession libérale du demandeur.

Dès lors, seul le respect de l'exigence légale d'une demande conjointe des époux par le biais d'une double signature permettrait d'établir une manifestation de volonté claire et nette de deux personnes de subir une imposition collective d'autant plus que l'exigence d'une signature conjointe serait expressément stipulée au formulaire de la déclaration d'impôt.

Quant aux dépenses spéciales déclarées, le délégué du gouvernement fait valoir que s'il appartenait aux demandeurs de rapporter les preuves du bien-fondé de la déduction sollicitée, ceux-ci ne fourniraient aucune preuve que les conditions de l'article 110, paragraphes (1) et (2) LIR sont remplies, notamment en ce qui concerne la condition tenant à l'absence de lien avec des revenus exemptés.

En ce qui concerne les deux courriers de la SVA datés des 21 février 2016 et 27 juillet 2017 et les deux extraits de compte de la SVA dont le premier, datant du 22 avril 2017, porte sur le paiement des cotisations dues au 21 janvier 2017, le délégué du gouvernement reproche aux demandeurs de ne verser que les 2 premières pages de ces extraits. Ces pièces manqueraient en outre d'établir quels revenus spécifiques auraient donné lieu à la fixation des cotisations, de sorte à ne pas établir la relation entre les cotisations réglées et un revenu non-exempté.

Comme le demandeur était considéré comme résident fiscal en Autriche pour l'année 2009 ainsi que pour la plupart de l'année 2010 impliquant une imposition sur ses revenus

mondiaux en Autriche, il serait surprenant que les bulletins d'impôt autrichiens des années 2009 et 2010, datés au 2 mai 2011, ne comprendraient pas les revenus de source luxembourgeoise.

S'y ajouterait que le courrier du 21 décembre 2016 de la SVA adressé à Monsieur ... énoncerait que « *Wir haben die Daten des Einkommensteuerbescheids 2009 erhalten, welche Einkünfte aus selbständiger Arbeit enthalten. Wenn wir die zurzeit vorliegenden Unterlagen berücksichtigen, sind Sie vom 01.01.2009 bis 31.12.2009 in der GSVG-Pensions- und Krankenversicherung pflichtversichert* », mention dont le délégué du gouvernement déduit que les autorités fiscales autrichiennes auraient procédé à un redressement de l'imposition du demandeur et que la SVA se serait fondée sur des bulletins rectifiés transmis par les autorités fiscales autrichiennes. En effet, le bulletin autrichien relatif à l'année 2009 ayant été versé par les demandeur n'indiquerait qu'un revenu négatif de profession libérale à hauteur de -... euros qui ne serait en principe pas susceptible de donner lieu à des cotisations.

Les demandeurs omettraient également de verser le bulletin rectifié autrichien sur lequel la SVA se fonde pour le calcul des cotisations et qui aurait donné lieu à la fixation des montants cotisables maximaux. La même remarque devrait être formulée par rapport au courrier du 27 juillet 2017 de la SVA et au bulletin autrichien ayant trait à l'année d'imposition 2010.

Faute de pièces à l'appui, les demandeurs resteraient dès lors en défaut de mettre en relation les cotisations payées au profit des institutions de sécurité sociale autrichiennes avec des revenus intégralement imposables au Luxembourg.

Dans leur réplique et en ce qui concerne la question de l'imposition collective, les demandeurs sont d'avis que les jurisprudences citées par le délégué du gouvernement ne seraient pas transposables au cas d'espèce.

Tout en admettant que dans le jugement du tribunal administratif du 7 juin 2019, inscrit sous le numéro 41001 du rôle, il avait été retenu que le seul fait de cocher une case visant à se voir appliquer l'imposition collective n'est pas suffisant pour bénéficier d'une telle imposition, les demandeurs donnent à considérer que le cas d'espèce serait différent, alors que dans l'affaire ayant donné lieu à ce jugement seul l'époux signataire de la déclaration fiscale avait formé une réclamation contre les bulletins litigieux et avait introduit le recours, de sorte que tout au long de la procédure, il n'y aurait eu aucune manifestation claire de la volonté de l'époux non signataire, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce puisqu'au-delà des indices contenus dans la déclaration de l'impôt, la demanderesse aurait fait part de son choix d'être imposée collectivement avec son époux en formulant une réclamation ensemble avec celui-ci.

La même conclusion s'imposerait en ce qui concerne le jugement du tribunal administratif du 16 novembre 2016, portant le numéro 36922 du rôle, invoqué par le délégué du gouvernement, alors que, contrairement au cas de l'espèce, dans cette affaire les coordonnées ainsi que les revenus de l'époux n'ayant pas signé la déclaration fiscale n'auraient pas été mentionnés.

En ce qui concerne le jugement du tribunal administratif du 15 décembre 2015, portant le numéro 35576 du rôle auquel les demandeurs supposent que le délégué du gouvernement s'est

référé, la réclamation contre le bulletin refusant l'imposition collective aurait pareillement été formée par le seul époux signataire de la déclaration fiscale et la procédure contentieuse n'aurait été introduite que par celui-ci.

Les demandeurs donnent à considérer que dans leur cas, outre l'absence de signature conjointe, aucun élément du dossier ne permettrait de penser que la demanderesse n'avait pas souhaité être imposée collectivement avec son époux ou n'avait pas conscience et n'envisageait pas de supporter les conséquences potentiellement négatives pouvant aller de pair avec une imposition collective. Bien au contraire, de nombreux indices montreraient que l'absence de signature de la demanderesse n'était qu'un simple oubli, l'ambiguïté de la manifestation de volonté de la demanderesse ayant été définitivement levée à travers la réclamation.

Dès lors, il serait erroné d'affirmer qu'ils auraient opté en pleine connaissance de cause pour une imposition individuelle et qu'ils demanderaient *ex post* la modification d'un tel choix, comme la partie étatique l'entend.

Retenir qu'ils auraient choisi en pleine connaissance de cause une imposition individuelle alors qu'en réalité ils auraient simplement oublié d'apposer la signature de la demanderesse sur leur déclaration de l'impôt, serait manifestement excessif, alors que tout comme les années précédentes et comme déjà indiqué dans le formulaire relatif à la fiche de retenue d'impôt, ils auraient eu indubitablement l'intention d'être imposés collectivement. Leur choix, matérialisé par de nombreux indices, serait allé clairement en ce sens et non pas dans celui d'une imposition individuelle. Ils ne demanderaient pas de modifier un choix, mais ils entendraient clarifier ce choix.

Les demandeurs poursuivent que le refus de leur accorder l'imposition collective ne ferait en outre pas preuve de réalisme et de proportionnalité, puisqu'il reviendrait à attacher des conséquences définitives et disproportionnées à l'oubli qu'ils auraient commis en tant que contribuables de bonne foi, alors qu'aucune disposition légale n'exigerait une telle disproportion ou un tel manque de réalisme. Tout en admettant que la loi exigerait une demande conjointe, matérialisée par la signature des deux époux, les demandeurs font valoir que la loi n'empêcherait toutefois ni le bureau d'imposition de demander des précisions, ni le directeur de tenir compte des éléments de clarification ultérieurement produits à l'appui d'une réclamation.

Enfin, les demandeurs réitèrent que suite au refus du bureau d'imposition de les imposer collectivement, ils auraient soumis ensemble la réclamation, à laquelle ils auraient joint une nouvelle déclaration fiscale comportant la signature de chacun d'entre eux. Ils auraient ainsi apporté toutes les clarifications nécessaires au directeur, qui aurait alors dû réexaminer leur dossier et conclure que leur choix de bénéficier d'une imposition collective, pouvant initialement être considéré comme ambigu, était désormais clair.

En ce qui concerne ensuite la déductibilité des cotisations sociales autrichiennes en tant que dépenses spéciales, et face au reproche du délégué du gouvernement qu'ils n'auraient pas assez documenté l'absence de lien avec des revenus exemptés au Luxembourg, les demandeurs déclarent apporter toutes les pièces en leur possession afin de prouver que les cotisations sont relatives à des revenus imposables au Luxembourg.

Ils expliquent qu'ils n'auraient pas conservé l'intégralité des documents dans leurs dossiers et auraient fourni les pages qui étaient encore en leur possession au moment de l'introduction du recours. Suite à l'observation du délégué du gouvernement, ils auraient demandé à l'organisme de sécurité sociale autrichien de leur faire parvenir les documents en cause dans leur intégralité.

Face au reproche du délégué du gouvernement de n'avoir fourni que les deux premières pages des extraits de compte et de ne pas avoir fourni les bulletins d'imposition autrichiens rectifiés, les demandeurs déclarent produire en cause les documents en question et font valoir que les bulletins autrichiens prendraient bien en compte les revenus mondiaux du demandeur et seraient effectivement à l'origine du redressement des cotisations.

Ils soulignent qu'en comparant les montants des revenus de source étrangère se dégageant des bulletins autrichiens à ceux repris dans les déclarations et bulletins d'imposition luxembourgeois, il serait évident que ces revenus proviennent bien de la profession indépendante exercée par le demandeur au Luxembourg, ces revenus ayant aux termes des bulletins d'imposition luxembourgeois été imposés au Luxembourg.

Le rappel de cotisations aurait, tel que relevé par le délégué du gouvernement, été motivé par une rectification des bulletins d'imposition autrichiens, qui aurait été faite afin de tenir compte des revenus de source luxembourgeoise pour la détermination du taux d'impôt applicable en Autriche. Dès lors, les cotisations ne pourraient porter que sur les revenus de source luxembourgeoise, revenus qui n'auraient pas été exemptés au Luxembourg.

Les demandeurs donnent à considérer que leurs explications seraient parfaitement cohérentes avec les dispositions applicables en matière de cotisations de sécurité sociale dans l'Union européenne, puisque l'exercice d'une profession salariée dans un Etat membre attirerait le paiement des cotisations sociales dans cet Etat, y compris sur les revenus de profession indépendante exercée dans un autre Etat membre.

Les cotisations seraient dès lors relatives à des revenus non exemptés au Luxembourg et rempliraient toutes les conditions de l'article 110 LIR, de sorte que leur déduction devrait être accordée

2) Appréciation du tribunal

Quant à l'imposition collective

L'article 119, paragraphes (1) et (3) LIR, délimite les contribuables rentrant dans la classe d'impôt 2, dont les demandeurs se prévalent, en les termes suivants :

« 2. 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 les demandeurs ne rentrent pas, pour l'année d'imposition litigieuse, à savoir l'année 2017, dans les hypothèses visées par les points b) et c) de l'article 119, paragraphe (3) LIR, de sorte qu'il y a lieu de vérifier si elles remplissent les conditions déterminées par le point a) de l'article précité, renvoyant aux articles 3 et 3bis LIR.

Monsieur ..., déclarant résider au Luxembourg et son épouse, Madame ..., déclarant résider en Autriche, les deux affirmant que Monsieur ... aurait, durant l'année 2017, réalisé au Luxembourg plus de 90% des revenus professionnels du ménage, se prévalent de l'article 3, lettre d) LIR, aux termes duquel :

« Sont imposés collectivement, [...]

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 pour cent des revenus professionnels du ménage pendant l'année d'imposition. L'époux non résident doit justifier ses revenus annuels par des documents probants. »

Le bureau d'imposition n'a pas retenu une imposition collective à défaut par les demandeurs d'avoir signé conjointement la déclaration de l'impôt, ladite approche ayant été confirmée par le directeur.

Aux termes de l'article 3, lettre d) LIR, tout comme d'ailleurs de l'article 3bis LIR visant l'imposition collective sur demande des partenaires, l'imposition collective d'époux dont l'un est contribuable résident et l'autre une personne non résidente et dont l'époux résident réalise au Luxembourg au moins 90 % des revenus professionnels du ménage durant l'année en question est subordonnée non seulement à une demande afférente, mais cette demande doit en plus, tel que le requiert l'article 3, lettre d) LIR expressément, être formulée de manière conjointe par les deux époux.

A cet égard, il convient de relever qu'au vu des conséquences différentes découlant d'une imposition individuelle et d'une imposition collective, la demande conjointe visée à l'article 3, lettre d) LIR doit non seulement résulter d'indices contenus dans la déclaration d'impôt, tel que les demandeurs l'entendent, mais doit correspondre à une volonté clairement exprimée par les deux époux. En effet, d'une part, l'imposition collective risque, le cas échéant, d'être désavantageuse et, par ailleurs, les contribuables en question deviennent en application du paragraphe 7 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 (« *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « *StanpG* »), codébiteurs solidaires d'un impôt commun fixé en fonction de leurs capacités contributives, et, d'autre part, par le biais de l'imposition collective sur option prévue à l'article 3, lettre d) LIR, le Luxembourg étend sa souveraineté fiscale au-delà de ses compétences usuelles, tel que cela a été relevé par le directeur².

² En ce sens : trib. adm. 16 novembre 2016 n° 36922 du rôle, invoqué par le délégué du gouvernement.

Dans ce sens, la Cour administrative a, dans un arrêt du 28 juin 2016, inscrit sous le numéro 37416C du rôle, eu l'occasion de rappeler que la demande conjointe visée à l'article 3, lettre d) L.I.R doit correspondre à une volonté clairement exprimée par les deux époux et qu'une telle demande conjointe ne saurait être présumée du fait que sur la déclaration pour l'impôt sur le revenu, ceux-ci ont rempli les données signalétiques du contribuable et du contribuable conjoint et qu'ils y ont indiqués être mariés, sans avoir signé conjointement la déclaration.

Force est encore de constater que le formulaire de déclaration tel qu'il a été rempli par les demandeurs contient une case 305, à travers laquelle les contribuables peuvent demander l'imposition collective, cette case comportant expressément la mention que « *Mit der Unterschrift dieser Steuererklärung, gemeinsam mit dem Steuerpflichtigen, beantragt die nichtansässige Person die Zusammenveranlagung mit ihrem Ehegatten gemäß Artikel 3 d), als ob sie ansässiger Steuerpflichtiger gewesen wäre (Artikel 6 (4) L.I.R.) [...]* ». Cette mention rend ainsi expressément attentifs les contribuables à la nécessité de la signature de la déclaration non seulement par le contribuable résident - en l'espèce le demandeur qui déclare résider au Luxembourg et qui a bien signé la déclaration - mais aussi par le contribuable non résident qui sera alors imposé ensemble avec l'époux résident comme s'il était un contribuable résident - en l'espèce la demanderesse qui déclare résider en Autriche, qui toutefois n'a pas signé la déclaration de l'impôt.

Il convient encore de relever qu'en dernière page du formulaire de déclaration de l'impôt, il est expressément mentionné que « *Steuerklärungen ohne Unterschrift gelten als nicht abgegeben* », mention qui a encore rendu les demandeurs attentifs aux conséquences d'une omission de signer chacun la déclaration de l'impôt s'ils avaient l'intention d'être imposés collectivement.

Encore qu'en application des dispositions précitées, la signature des deux époux et surtout de l'époux qui en principe n'est pas contribuable résident est requise, la signature étant, tel que retenu ci-avant, l'expression d'une manifestation de volonté claire du choix d'être imposé collectivement avec toutes les conséquences que cela comporte, force est de constater qu'en l'espèce, la demanderesse, déclarant être contribuable non résident, n'a pas signé la déclaration de l'impôt de l'année 2017.

Certes, les coordonnées de la demanderesse et ses revenus y ont été indiqués, de même que la case 305 du formulaire a été cochée. Néanmoins, à défaut de manifestation claire de la volonté de la demanderesse exprimée à travers l'apposition de sa signature sur la déclaration de l'impôt, ces seules circonstances sont insuffisantes pour retenir l'existence d'une demande conjointe au sens de l'article 3bis LIR.

Certes encore préalablement à l'introduction de leur déclaration de l'impôt en décembre 2018, les demandeurs ont demandé le février 2017 une imposition collective dans le cadre du modèle 164 R relatif à la fiche de retenue d'impôt visant l'année 2017 et il n'est pas non plus contesté par l'Etat que durant les années précédentes, les époux ...-... avaient été imposés collectivement.

Or, d'une part, c'est au niveau de la déclaration de l'impôt que la volonté d'être imposés collectivement doit être exprimée, les demandeurs concédant d'ailleurs eux-mêmes le caractère provisoire des mentions figurant au modèle 164 R. D'autre part, une demande tendant à une imposition collective faite pour une année fiscale ne vaut pas pour les années subséquentes, les époux ayant eu recours à l'application des dispositions de l'article 3, lettre d) LIR pour une année fiscale pouvant, pour des raisons qui leurs sont propres, être amenés à ne pas solliciter une telle imposition pour les années subséquentes. De même, une imposition collective retenue éventuellement à tort à défaut de demande afférente durant les années précédentes n'empêche pas le bureau d'imposition de conditionner l'imposition collective par une manifestation claire de volonté des deux époux tel que l'exige l'article 3, lettre d) LIR.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'imposition telle qu'effectuée en l'espèce par le bureau d'imposition, en ce qu'il n'a pas procédé à une imposition collective à défaut de signature conjointe de la déclaration de l'impôt par les deux époux n'est pas sujette à critique, le bureau d'imposition ayant valablement pu considérer la déclaration de l'impôt comme étant faite par le seul demandeur sans avoir eu à opérer une imposition collective, non sollicitée et sans avoir à s'enquérir auprès des époux ...-... si, malgré l'absence de signature de la déclaration de l'impôt par la demanderesse, ils entendaient, le cas échéant, néanmoins opter pour une imposition collective.

A cet égard, le tribunal relève que certes aux termes du paragraphe 204, alinéa (1) AO, le bureau d'imposition doit « *die steuerpflichtigen Fälle (...) erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (...) ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind (...)* », c'est-à-dire qu'il est appelé à clarifier la situation de fait et de droit d'un contribuable, et que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Or, encore faut-il que le contribuable soumette aux autorités fiscales les renseignements nécessaires pour déterminer le revenu imposable, en l'occurrence une demande en bonne et due forme pour bénéficier d'une imposition collective, ce qui n'a justement pas, au regard des informations à la disposition du bureau d'imposition, été fait en l'espèce, de sorte qu'à défaut de choix clairement exprimé par les demandeurs, c'est à bon droit que le bureau d'imposition n'a pas procédé à une imposition collective.

Dans la mesure où les demandeurs font valoir qu'à l'appui de leur réclamation, ils auraient clairement exprimé leur volonté d'être imposés collectivement, en l'occurrence en déposant une nouvelle déclaration, cette fois-ci signée tant par le demandeur que par la demanderesse, il convient encore d'examiner s'ils sont admissibles de clarifier leur intention encore au niveau de la réclamation devant le directeur, le directeur ayant retenu que tel ne serait possible.

Le tribunal relève de prime abord que sur le fondement du paragraphe 85 AO, en vertu duquel « *Solange die Behörde nicht entschieden hat, hat sie auch das nach Ablauf einer Frist Vorgebrachte zu prüfen* », le contribuable ne peut rectifier des erreurs contenues dans ses déclarations que jusqu'au moment de l'émission du bulletin. Dès lors, dans la mesure où le

bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2017 a été émis, le paragraphe 85 AO empêche les demandeurs de redresser des erreurs contenues dans leur déclaration de l'impôt.

Au niveau de la procédure de réclamation, force est de constater qu'en vertu du paragraphe 243, paragraphe (1) AO, aux termes duquel « *Soweit die Rechtsmittelbehörden zur Nachprüfung tatsächlicher Verhältnisse berufen sind, haben sie den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln* », le directeur est tenu de procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation, et partant à un réexamen intégral de la situation du contribuable et à l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition, le paragraphe 244 AO lui conférant à cet effet les mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition.

Sur base de ces considérations, le tribunal est amené à retenir que si certes, dans l'hypothèse où le contribuable peut exercer une option fiscale, il n'est pas admis à modifier *ex post* son choix, une fois une manifestation claire de volonté exprimée que ce soit dans le sens d'une imposition collective ou dans le sens d'une imposition individuelle- à défaut de choix d'une imposition collective-, au risque de lui permettre de modifier ses choix en fonction du résultat de l'imposition, toutefois en présence d'une manifestation de volonté ambiguë, le contribuable est admis à clarifier son choix dans le cadre de la procédure de réclamation, le directeur étant, tel que cela a été relevé ci-avant, obligé de procéder à un réexamen du dossier en fonction de la situation ainsi clarifiée. A cet égard, il convient encore de relever que les termes de l'article 3, lettre d) LIR ne s'opposent pas à une telle interprétation, étant donné que cette disposition requiert une « *demande conjointe* » des partenaires, sans poser d'autres conditions de forme ou de délai³.

A cet égard, le tribunal relève encore que l'exigence tenant à la manifestation claire d'une volonté par les deux contribuables de se voir imposer collectivement avec toutes les conséquences que cela comporte est essentiellement dans l'intérêt du contribuable qui ne se voit appliquer une imposition collective que pour autant qu'il a fait le choix clairement exprimé en ce sens. Dans ces conditions, si par rapport à une déclaration de l'impôt ambiguë, les contribuables clarifient leurs intentions à travers leur réclamation, le directeur ne saurait leur opposer une fin de non-recevoir sur base du seul constat qu'à défaut d'avoir été exprimée de façon suffisamment claire devant le bureau d'imposition, la demande en vue d'une imposition collective ne pourrait pas être clarifiée au niveau de la procédure de réclamation.

En l'espèce, force est de constater que la déclaration de l'impôt, si elle ne contenait pas la signature de Madame ... et n'avait dès lors pas dû amener le bureau d'imposition à procéder à une imposition collective à défaut d'expression d'une volonté suffisamment claire en ce sens, était pour le moins ambiguë en ce sens que les demandeurs ont néanmoins indiqué les données signalétiques et les revenus tant du demandeur que de la demanderesse et ont pareillement coché la case 305 à propos de l'application de l'article 3, lettre d) LIR.

³ En ce sens par rapport à l'article 3bis LIR, similaire à l'article 3, lettre d) LIR à propos de l'exigence tenant à une demande conjointe : trib. adm. 13 février 2017, n° 37501 du rôle, invoqué par les demandeurs.

Le tribunal est amené à retenir que compte tenu des circonstances de l'espèce, les indications ainsi contenues dans la déclaration de l'impôt sont suffisantes pour admettre que les demandeurs n'ont pas entendu modifier un choix à travers leur réclamation, mais ont seulement entendu clarifier d'une déclaration ambiguë.

C'est dès lors à tort que le directeur leur a opposé une fin de non-recevoir, de sorte que la décision du directeur est à réformer sur ce point en ce sens que les demandeurs sont à imposer collectivement et le dossier est à renvoyer au directeur sur ce point.

Quant aux cotisations sociales autrichiennes

Les demandeurs entendent déduire comme dépenses spéciales les cotisations sociales autrichiennes payées à la suite d'un redressement de cotisations au motif que ces cotisations seraient en relation avec des revenus de profession libérale réalisés en 2009 et 2010 au Luxembourg

Aux termes de l'article 110, n°2 LIR :

« Sont déductibles les cotisations ou prélèvements suivants: [...]

2. les cotisations versées en raison de l'affiliation obligatoire des non-salariés au titre de l'assurance maladie, de l'assurance contre les accidents et de l'assurance pension. Il en est de même des cotisations payées à titre obligatoire par des non-salariés à un régime étranger visé par un instrument bi- ou multilatéral de sécurité sociale. Ne sont pas déductibles, les cotisations relatives à un revenu exempté. ».

Il se dégage de cette disposition que les cotisations payées à titre obligatoire par des non-salariés à un régime étranger visé par un instrument bi- ou multilatéral de sécurité sociale ne sont déductibles que pour autant qu'elles sont en relation avec un revenu non exempté.

En l'espèce, le litige des parties porte sur la question de savoir si les cotisations payées par le demandeur de manière non contestée en Autriche à la SVA sont en relation avec un revenu non exonéré, les demandeurs affirmant que les cotisations sociales autrichiennes auraient été payées à la suite d'un redressement fiscal en Autriche et en relation avec des revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale réalisés par le demandeur au Luxembourg en 2009 et 2010 et y ayant été imposés.

C'est de prime abord à juste titre que le délégué du gouvernement a relevé qu'en application de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la charge de la preuve de la relation de ces cotisations avec des revenus non exonérés incombe aux demandeurs.

Force est de constater que le demandeur, ayant à l'époque été résident autrichien, affirme que durant les années 2009 et 2010, il aurait exercé une activité salariée en Autriche et une profession libérale au Luxembourg, affirmation qui en tant que telle n'est pas remise en cause par la partie étatique.

Il n'est pas non plus contesté qu'en application de l'article 13, paragraphe (3) du règlement 883/2004, aux termes duquel « *La personne qui exerce normalement une activité salariée et une activité non salariée dans différents États membres est soumise à la législation de l'État membre dans lequel elle exerce une activité salariée ou, si elle exerce une telle activité dans deux ou plusieurs États membres, à la législation déterminée conformément au paragraphe 1* », le demandeur était durant les années 2009 et 2010 soumis à la sécurité sociale autrichienne, y compris pour les revenus provenant de sa profession libérale.

Force est de constater qu'il se dégage d'un courrier du 21 décembre 2016 de la *Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft SVA* qu'un redressement au niveau des cotisations sociales avait été opéré sur base de données se dégageant de la déclaration de l'impôt sur le revenu de 2009 faisant état de revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale⁴.

Suivant un courrier de la SVA du 27 juillet 2017, des redressements de cotisations sociales ont été opérés sur base du constat que les données du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010 feraient état de « *Progressionseinkünfte* »⁵.

Il se dégage ensuite des extraits de compte au 21 janvier 2017 respectivement au 21 octobre 2017 que, par la suite, les sommes respectives de ... euros et ... euros ont été mises à charge du demandeur et il se dégage des extraits de compte des 22 avril 2017 et 20 janvier 2018 qu'à ce moment, le décompte présentait un solde zéro, de sorte qu'il y a lieu d'admettre que les cotisations réclamées suivant les extraits précités ont été réglées.

S'agissant de la question de savoir à quel revenu ces cotisations se rapportent, le tribunal retient que la lecture combinée des courriers précités de la SVA, qui de manière non contestée est compétente en Autriche pour les cotisations sociales des professions libérales, et des extraits, émis à la suite de ces courriers, permet de retenir que les cotisations se réfèrent à des revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale.

Force est de constater qu'il n'est pas contesté que le demandeur a exercé durant les années 2009 et 2010 une activité indépendante uniquement au Luxembourg.

Par ailleurs, il se dégage des pièces du dossier que les revenus provenant d'une profession libérale exercée par le demandeur durant les années 2009 et 2010 ont été imposés au Luxembourg, les bulletins des années 2009 et 2010, émis les 18 avril 2012 et 18 février 2015, mentionnant des bénéficiaires d'une profession libérale de l'ordre de- euros pour chacune des deux années et un revenu imposable de- euros, respectivement de- euros.

Ensuite, les bulletins de l'impôt autrichiens rectifiés visant les années 2009 et 2010, émis le 15 avril 2015, renseignent un revenu imposable provenant de source autrichienne de l'ordre de- euros pour l'année 2009 et de- euros pour l'année 2010 et des revenus de source

⁴ « *Wir haben die Daten des Einkommensteuerbescheides 2009 erhalten, welche Einkünfte aus selbstständiger Arbeit enthalten* ».

⁵ « *Wir haben die Daten des Einkommensteuerbescheides 2010 erhalten, welche Progressionseinkünfte enthalten* ».

étrangère pour l'année 2009 de- euros et pour l'année 2010 de- euros, ces sommes étant concordantes avec les déclarations et les bulletins de l'impôt luxembourgeois.

Face à ces explications fournies par les demandeurs, pièces à l'appui, le délégué du gouvernement s'est limité dans sa réponse à contester le caractère complet des pièces fournies par les demandeurs, pièces néanmoins complétées par eux à travers leur réplique, sans que l'Etat n'ait pris position à travers un mémoire en duplique et sans qu'il n'ait remis en question les pièces et explications fournies par les demandeurs.

Dans la mesure où les explications fournies par les demandeurs suivant lesquelles les redressements opérés au niveau des cotisations sociales autrichiennes sont motivés par une rectification des bulletins d'imposition autrichiens afin de tenir compte des revenus de sources luxembourgeoises, le tribunal est amené à retenir que les demandeurs ont expliqué à suffisance que les cotisations en question sont en relation avec les revenus de source luxembourgeoise qui de manière non contestée ont fait l'objet d'une imposition et ne sont partant pas à considérer comme des revenus exonérés au sens de l'article 110 LIR précité.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que c'est encore à tort que le directeur a confirmé le bureau d'imposition pour ne pas avoir admis la déductibilité des cotisations sociales autrichiennes en relation avec les revenus non exonérés réalisés durant les années 2009 et 2010, de sorte que la décision du directeur est à réformer en ce sens.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

se déclare compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre la décision du directeur du 3 septembre 2019 ;

reçoit ledit recours en réformation en la pure forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation de la décision du directeur du 3 septembre 2019, dit que les demandeurs sont à imposer collectivement et que les cotisations sociales autrichiennes litigieuses sont déductibles à titre de dépenses spéciales ;

en conséquence, renvoie le dossier au directeur ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat au frais et dépens.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 26 avril 2021 par :

Annick Braun, vice-président,

Alexandra Castegnaro, premier juge,
Carine Reinesch, juge,

en présence du greffier Marc Warken.

s.Marc Warken

s.Annick Braun

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 26 avril 2021
Le greffier du tribunal administratif