

Numéros du rôle : 5482, 5507 et 5519
Arrêt n° 100/2013 du 9 juillet 2013

A R R E T

---

*En cause* : les questions préjudicielles relatives à l'article 134 du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par le Tribunal de première instance d'Arlon.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et M. Bossuyt, des juges A. Alen, J.-P. Snappe, E. Derycke et T. Merckx-Van Goey, et, conformément à l'article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du président émérite R. Henneuse, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président émérite R. Henneuse,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

## I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

a. Par jugement du 5 septembre 2012 en cause de Philippe Jadoul et Christine Jacqmart contre l'Etat belge, SPF Finances, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 14 septembre 2012, le Tribunal de première instance d'Arlon a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 134 du Code des impôts sur les revenus [1992] éventuellement combiné avec l'article 140 du même Code et avec l'article 23 par. 2 de la convention préventive de la double imposition entre la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution;

en ce qu'il prévoit, pour les couples pour lesquels une imposition commune est établie, l'imputation du supplément de quotité exemptée pour enfant à charge dans le chef de celui qui a le revenu imposable le plus élevé, même lorsque ce revenu est exempté en application d'une convention préventive de la double imposition, entraînant ainsi la perte de cet avantage fiscal;

alors que, les couples vivant en ménage de fait, pour lesquels des impositions distinctes sont établies, peuvent choisir celui dans le chef duquel il y a lieu d'imputer le supplément de quotité exempté pour enfant à charge, ce qui permet, lorsque l'un bénéficie de revenus exemptés en application d'une convention préventive de la double imposition supérieurs à ceux de son partenaire, de mettre l'enfant à charge de ce dernier évitant ainsi la perte de cet avantage fiscal ? ».

b. Par jugement du 17 octobre 2012 en cause de Albert Stebel et Nicole Bomble contre l'Etat belge, SPF Finances, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 25 octobre 2012, le Tribunal de première instance d'Arlon a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 134 du Code des impôts sur les revenus 1992, éventuellement combiné avec l'article 140 du même Code et avec l'article 23 par. 2 de la convention préventive de la double imposition entre la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution;

en ce qu'il prévoit pour les conjoints que les majorations visées aux articles 132 et 133, 2° et 3° sont imputées par priorité sur la part du revenu de celui des conjoints qui a les revenus professionnels les plus élevés même lorsque ce revenu est exempté en application d'une convention préventive de la double imposition, entraînant ainsi la perte de cet avantage fiscal;

alors que, les couples vivant en ménage de fait, pour lesquels des impositions distinctes sont établies, peuvent choisir celui dans le chef duquel il y a lieu d'imputer le supplément de quotité exemptée pour enfant à charge, ce qui permet, lorsque l'un bénéficie de revenus exemptés en application d'une convention préventive de la double imposition supérieurs à ceux de son partenaire, de mettre l'enfant à charge de ce dernier évitant ainsi la perte de cet avantage fiscal ? ».

c. Par jugement du 14 novembre 2012 en cause de Philippe Jadoul et Christine Jacqmart contre l'Etat belge, SPF Finances, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le

22 novembre 2012, le Tribunal de première instance d'Arlon a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 134 du Code des impôts sur les revenus [1992] éventuellement combiné avec l'article 140 du même Code et avec l'article 23 par. 2 de la convention préventive de la double imposition entre la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution;

en ce qu'il prévoit, pour les couples pour lesquels une imposition commune est établie, l'imputation du supplément de quotité exemptée pour enfant à charge dans le chef de celui qui a le revenu imposable le plus élevé, même lorsque ce revenu est exempté en application d'une convention préventive de la double imposition, entraînant ainsi la perte de cet avantage fiscal;

alors que, les couples vivant en ménage de fait, pour lesquels des impositions distinctes sont établies, peuvent choisir celui dans le chef duquel il y a lieu d'imputer le supplément de quotité exemptée pour enfant à charge, ce qui permet, lorsque l'un bénéficie de revenus exemptés en application d'une convention préventive de la double imposition supérieurs à ceux de son partenaire, de mettre l'enfant à charge de ce dernier évitant ainsi la perte de cet avantage fiscal ? ».

Ces affaires, inscrites sous les numéros 5482, 5507 et 5519 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires ont été introduits par :

- Philippe Jadoul et Christine Jacquart, demeurant à 6769 Meix-devant-Virton, rue des Aubépines 25, dans l'affaire n° 5482;
- le Conseil des ministres, dans chacune des affaires.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire en réponse dans l'affaire n° 5482.

A l'audience publique du 15 mai 2013 :

- a comparu Me B. Billet, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me J. Fekenne, avocat au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs J.-P. Snappe et E. Derycke ont fait rapport;
- l'avocat précité a été entendu;
- les affaires ont été mises en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II. *Les faits et les procédures antérieures*

Dans chacune des trois affaires jointes, un des époux ou des cohabitants légaux a saisi la chambre fiscale du Tribunal de première instance d'Arlon d'une demande de dégrèvement à l'encontre de cotisations à l'impôt des personnes physiques et à la taxe communale additionnelle.

Dans chacun des couples, l'un des membres perçoit des revenus d'origine luxembourgeoise et l'autre des rémunérations d'origine belge. Chaque couple a un ou deux enfants à charge et c'est le conjoint touchant les revenus d'origine luxembourgeoise qui perçoit le revenu le plus élevé. Or, selon l'article 134 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), le supplément de quotité exemptée pour enfant à charge est imputé par priorité sur la part du revenu de celui des conjoints qui a les revenus professionnels les plus élevés, même lorsque ce revenu est exempté en application d'une convention préventive de la double imposition, en l'espèce la convention préventive de la double imposition entre la Belgique et le Luxembourg, ce qui entraîne par conséquent la perte de cet avantage, prétend le juge *a quo*.

Tel n'est pas le cas, soulignent les requérants, pour les couples vivant en ménage de fait à l'égard desquels des impositions distinctes sont établies et qui peuvent dès lors choisir celui dans le chef duquel il y a lieu d'imputer le supplément de quotité exemptée pour enfant à charge.

C'est dans ce contexte que le Tribunal de première instance d'Arlon a saisi la Cour des questions préjudicielles reproduites plus haut.

## III. *En droit*

- A -

A.1.1. Les requérants dans les affaires n<sup>os</sup> 5482 et 5519 soutiennent que la question préjudicielle appelle une réponse positive. D'abord, l'impôt supplémentaire dont ils sont redevables est dû au fait que l'administration fiscale confond les termes « exemption » et « exonération ».

A.1.2. Le Conseil des ministres répond que le Tribunal de première instance a définitivement tranché cette question en considérant que, d'une part, ces deux termes avaient en l'espèce la même signification et que, d'autre part, la primauté du droit international sur le droit interne avait, en l'espèce, été respectée.

A.2.1. Les requérants affirment ensuite qu'il n'y a aucun motif qui justifie que les cohabitants de fait aient le choix d'imputer sur les revenus de l'un ou l'autre des membres du couple la quotité exemptée pour enfant à charge, alors que tel n'est pas le cas pour les couples mariés ou les cohabitants légaux.

A.2.2. Le Conseil des ministres soutient que la question préjudicielle qui fait l'objet de chacune des trois affaires jointes appelle une réponse négative.

D'abord, en effet, les catégories distinguées ne sont pas comparables d'un point de vue juridique. La Cour a considéré dans son arrêt n<sup>o</sup> 57/2001 du 8 mai 2001 qu'il existe une différence fondée sur un critère objectif, les cohabitants de fait n'ayant pas adhéré à l'institution du mariage. Les engagements respectifs des uns et des autres ne sont pas les mêmes. En outre, les couples mariés et les cohabitants forment une entité fiscale unique, ce qui n'est pas le cas pour les cohabitants de fait qui sont fiscalement des isolés.

La différence de traitement ne résulte pas des dispositions législatives mentionnées dans la question préjudicielle mais du choix fait par le législateur de distinguer l'institution du mariage et celle de la cohabitation légale, d'une part, de celle de la cohabitation de fait, d'autre part. La Cour n'est pas compétente pour apprécier ce choix. Ainsi, elle a constaté, dans un arrêt n<sup>o</sup> 185/2002 du 11 décembre 2002, que la différence de traitement était injustifiée mais qu'elle découlait de ce que le législateur n'avait pas prévu de dispositions particulières à

l'égard des cohabitants non mariés. Or, ajoute le Conseil des ministres, c'est en toute connaissance de cause que le législateur n'a pris aucune mesure particulière en ce sens.

Enfin, à titre subsidiaire, il faut considérer que la différence de traitement est justifiée. En effet, en principe, jusques et y compris l'exercice d'imposition 2004, pour déterminer le montant de la réduction pour revenus exonérés par convention, les impôts des conjoints, calculés d'une part sur le revenu professionnel le moins élevé et d'autre part sur le revenu professionnel le plus élevé augmenté du reste du revenu du ménage, étaient additionnés et la réduction pour revenus d'origine étrangère était calculée au prorata des revenus exonérés dans le total des revenus imposables des deux conjoints. Ce mode de calcul par ménage avait pour effet que les majorations de quotité exemptée pour enfant à charge, qui étaient imputées sur la base comprenant le revenu professionnel le plus élevé, étaient finalement réparties entre les conjoints en proportion de la part de chacun d'eux dans le revenu imposable globalement du ménage, de sorte que les avantages pour enfant à charge n'étaient « perdus » qu'en proportion des revenus exonérés dans le total des revenus des deux conjoints.

Le Conseil des ministres observe que ce mode de calcul de l'impôt a été critiqué par différents arrêts, notamment, de la Cour de cassation (Cass., 5 décembre 1996, *Pas.*, 1996, I, p. 123) et de la Cour (n<sup>os</sup> 84/97 et 21/98). Il se déduisait de cette jurisprudence que la réduction d'impôt devait être calculée pour chacun des conjoints séparément, les majorations pour enfant à charge continuant quant à elles à être imputées par priorité sur la part du revenu de celui des conjoints qui avait les revenus professionnels les plus élevés conformément à l'article 134, alinéa 2, du CIR 1992.

Pour éviter de nouveaux litiges en la matière, jusqu'à l'entrée en vigueur de la modification législative introduite par l'article 41 de la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques (exercices d'imposition 2005 et suivants), l'administration a procédé à deux calculs distincts : l'un avec calcul de la réduction d'impôt par ménage et, de ce fait, répartition entre les conjoints des avantages résultant des quotités exemptées, tel que ce calcul résultait des dispositions de l'article 155 du CIR 1992 applicable pour ces exercices d'imposition; et l'autre avec calcul de l'impôt « par conjoint » et imputation de l'avantage résultant des majorations de quotité exemptée sur la part du revenu de celui des conjoints qui avait le revenu professionnel le plus élevé. Le calcul retenu finalement étant celui qui était le plus favorable aux conjoints.

Enfin, contrairement à ce que soutiennent les requérants, ils ne peuvent contester qu'ils ont obtenu ou pouvaient bénéficier au Luxembourg de tous les avantages pour enfant à charge prévus par la législation luxembourgeoise.

Ce qu'ils souhaitent en réalité, c'est qu'ayant recueilli des revenus exonérés par convention, le conjoint touchant des revenus d'origine belge puisse bénéficier de l'imputation des suppléments de quotité exemptée pour enfant à charge. On traiterait alors de manière inégale deux catégories de conjoints, à savoir ceux qui se trouvent dans le cas des requérants qui peuvent toujours bénéficier deux fois des avantages fiscaux accordés pour enfant à charge et les autres contribuables, notamment ceux qui ne recueillent que des revenus d'origine belge et qui n'en bénéficient qu'une seule fois.

La convention préventive de la double imposition conclue avec le Luxembourg prévoit que les revenus qui sont imposables dans cet Etat sont exemptés d'impôts en Belgique mais que cette exemption ne limite pas le droit de la Belgique de tenir compte, lors de la détermination du taux de ses impôts, des revenus et des éléments de fortune ainsi exemptés. La Belgique fait une exacte application de cette convention lorsqu'elle impute les suppléments de quotités exemptées sur les revenus du conjoint du fait qu'ils sont plus élevés que ceux de l'autre conjoint. Si cette convention permet à la Belgique de tenir compte des revenus exonérés pour calculer l'impôt sur les autres revenus, elle ne vise nullement à ce qu'il soit tenu compte des revenus exonérés pour diminuer le taux de l'impôt sur les autres revenus.

Les requérants ne demandent donc pas, conclut le Conseil des ministres, d'être traités comme les ménages de fait mais d'être traités de manière à pouvoir être traités mieux que tous les autres contribuables.

- B -

B.1.1. Tel qu'il est applicable à l'exercice d'imposition 2002, l'article 134 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) dispose :

« Le montant de base visé à l'article 131, 2°, est imputé sur celle des parts du revenu visées à l'article 127, qui constitue les revenus du conjoint concerné ou qui les comprend. Lorsqu'une desdites parts est inférieure à 4.240 EUR (montant de base 3.250 EUR), le solde est imputé sur l'autre part du revenu.

Les majorations visées aux articles 132 et 133, 2° et 3°, sont ensuite imputées par priorité sur la part du revenu de celui des conjoints qui a les revenus professionnels les plus élevés. Lorsque cette part du revenu est inférieure au total desdites majorations, le solde est imputé sur l'autre part du revenu.

La quotité du revenu exemptée est imputée sur les tranches successives du revenu, en commençant par la première ».

Pour l'exercice d'imposition 2004, l'article est complété comme suit :

« § 1er. Le montant de base visé à l'article 131, 2°, est imputé sur celle des parts du revenu visées à l'article 127, qui constitue les revenus du conjoint concerné ou qui les comprend. Lorsqu'une desdites parts est inférieure au montant visé à l'article 131, 2°, le solde est imputé sur l'autre part du revenu.

Les majorations visées aux articles 132 et 133, 2° et 3°, sont ensuite imputées par priorité sur la part du revenu de celui des conjoints qui a les revenus professionnels les plus élevés. Lorsque cette part du revenu est inférieure au total desdites majorations, le solde est imputé sur l'autre part du revenu.

§ 2. La quotité du revenu exemptée d'impôt est imputée par contribuable sur les tranches successives du revenu, en commençant par la première.

§ 3. La partie de la quotité du revenu exemptée d'impôt qui n'est pas imputée après application des §§ 1er et 2, dans la mesure où elle concerne les suppléments visés à l'article 132, alinéa 1er, 1° à 6°, convertie en un crédit d'impôt remboursable.

Le crédit d'impôt est égal à la partie de la quotité du revenu exemptée d'impôt qui peut être convertie en application de l'alinéa 1er, multipliée par le taux d'imposition applicable à la tranche de revenus correspondante, avec un maximum de 340 EUR (montant de base 250 EUR) par enfant à charge ».

B.1.2. Tel qu'il est applicable à l'exercice d'imposition 2002, l'article 140 du même Code dispose :

« Lorsque plusieurs contribuables imposables distinctement font partie d'un même ménage, les personnes visées à l'article 136 qui font également partie de ce ménage sont considérées comme étant à charge du contribuable qui assume en fait la direction du même ménage.

Toutefois, dans l'éventualité où le montant net des ressources de ce dernier contribuable, majorées de celles des personnes à sa charge, n'atteint pas autant de fois 1.960 EUR (montant de base 1.500 EUR) que le ménage compte de personnes à charge plus une, ce contribuable peut renoncer à considérer comme étant à sa charge autant de personnes qu'il lui manque de fois 1.960 EUR (montant de base 1.500 EUR) de ressources et ces personnes sont alors considérées comme étant à charge de celui des autres contribuables faisant partie du ménage qui contribue le plus à leur entretien ».

B.1.3. L'article 23 de la convention préventive de la double imposition entre la Belgique et le Luxembourg dispose :

« [...] »

§ 2. En ce qui concerne les résidents de la Belgique, la double imposition est évitée de la manière suivante :

1° les revenus provenant du Luxembourg - à l'exclusion des revenus visés aux 2° et 3° - et les éléments de fortune situés au Luxembourg, qui sont imposables dans cet Etat en vertu des articles précédents, sont exemptés d'impôts en Belgique. Cette exemption ne limite pas le droit de la Belgique de tenir compte, lors de la détermination du taux de ses impôts, des revenus et des éléments de fortune ainsi exemptés;

[...] ».

B.1.4. Quant à la réduction pour revenus d'origine étrangère, l'article 155 du CIR 1992 dispose :

« Les revenus exonérés en vertu de conventions internationales préventives de la double imposition sont pris en considération pour la détermination de l'impôt, mais celui-ci est réduit proportionnellement à la partie des revenus exonérés dans le total des revenus.

[...] ».

B.2. Il ressort des faits des causes pendantes devant le juge *a quo*, des motifs des décisions de renvoi et des dispositions précitées que la Cour est invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10 et 11 de la Constitution, de l'article 134, § 1er, précité, du

CIR 1992, en ce que cette disposition introduirait, même lorsque le revenu d'un époux ou d'un cohabitant légal est exempté conformément à l'article 23, § 2, 1°, précité, de la convention préventive de la double imposition entre la Belgique et le Luxembourg, une différence de traitement entre les couples mariés et les cohabitants, d'une part, et les couples vivant en cohabitation de fait, d'autre part.

La disposition en cause a pour effet d'imputer le supplément de quotité exemptée pour enfant à charge dans le chef du contribuable qui a le revenu imposable le plus élevé, ce qui, selon le juge *a quo*, ferait perdre l'avantage fiscal aux couples mariés et aux cohabitants légaux alors que, selon l'article 140 du CIR 1992, tel qu'il est appliqué par l'administration fiscale, les cohabitants de fait ont le choix de déterminer lequel d'entre eux prend l'enfant à charge. La Cour est donc invitée à se prononcer sur la compatibilité au regard du principe d'égalité et de non-discrimination du critère retenu par le législateur pour déterminer lequel des conjoints ou des cohabitants légaux, d'une part, ou des cohabitants de fait, d'autre part, peut imputer l'avantage fiscal pour enfant à charge.

B.3. Les travaux préparatoires de la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques font apparaître qu'un des axes du projet consiste à poursuivre un but de « neutralité à l'égard des choix de vie » (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1270/001, pp. 7, 68; *ibid.*, 1270/006, p. 7; *Doc. parl.*, Sénat, 2000-2001, n° 2-832/3, p. 3). La réforme fiscale vise à :

« supprimer les mesures défavorables aux couples mariés et envisage de permettre aux cohabitants qui ont conclu une déclaration de cohabitation légale de bénéficier des avantages liés au mariage.

Concrètement, la réforme implique : des tranches exonérées d'impôt identiques pour les mariés, les cohabitants et les isolés; [...] » (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-270/001, p. 7; *ibid.*, 1270/006, pp. 9-10).

« L'assimilation au niveau du droit fiscal a pour conséquence que les avantages fiscaux dont bénéficiaient les personnes mariées par rapport aux cohabitants sont dès à présent accordés aux cohabitants légaux » (*ibid.*, 1270/001, p. 8).

B.4.1. S'agissant des contribuables mariés ou cohabitants légaux, l'article 134, § 2, précité, du CIR 1992 impute par priorité au conjoint qui a le revenu imposable le plus élevé la quotité exemptée majorée pour enfant à charge.

S'agissant des cohabitants de fait ayant à charge des enfants communs, l'article 140, alinéa 1er, du CIR 1992 accorde au cohabitant assumant en fait la direction du ménage le droit d'imputer la quotité exemptée majorée en cause.

B.4.2. Sous réserve du critère retenu pour déterminer lequel des conjoints ou cohabitants légaux, d'une part, ou des cohabitants de fait, d'autre part, peut bénéficier de l'avantage fiscal, la solution retenue par le législateur dans l'article 134, § 2, du CIR 1992, pour les premiers, et dans l'article 140, alinéa 1er, pour les seconds, est la même, à savoir l'imputation à un seul des conjoints, des cohabitants légaux ou des cohabitants de fait du bénéfice de l'avantage pour enfant à charge.

B.5. Le juge *a quo* invite la Cour à se prononcer sur la différence de traitement entre les contribuables mariés ou cohabitants légaux, d'une part, et les cohabitants de fait, d'autre part, qui découle de l'application de deux critères différents de détermination du bénéficiaire de l'avantage fiscal, en particulier lorsque l'époux ou le cohabitant légal percevant les plus hauts revenus est exempté conformément à la convention préventive de la double imposition entre la Belgique et le Luxembourg.

B.6. La situation juridique d'un cohabitant marié ou ayant fait une déclaration de cohabitation légale diffère de celle d'un cohabitant qui n'est ni marié, ni cohabitant légal, tant en ce qui concerne ses obligations vis-à-vis de son cohabitant qu'en ce qui concerne sa situation patrimoniale.

Ces différences peuvent, lorsqu'elles sont liées au but de la mesure, justifier une différence de traitement entre ces deux catégories de cohabitants.

B.7.1. Au regard de l'objectif décrit en B.3, le législateur a pu raisonnablement décider d'appliquer aux cohabitants de fait le critère de la direction du ménage. Ce critère n'implique, en effet, aucune immixtion dans la vie privée des intéressés, ceux-ci pouvant indiquer à l'administration fiscale lequel d'entre eux doit être considéré comme assumant la direction du ménage.

B.7.2. De même, le législateur a pu raisonnablement, au regard du même objectif de neutralité vis-à-vis des choix de vie et d'absence d'immixtion dans la vie privée, présumer que le contribuable marié et le cohabitant légal percevant le revenu le plus élevé contribuent davantage à l'entretien des enfants à charge du couple, de sorte qu'ils puissent bénéficier de l'imputation en cause.

B.7.3. La Cour observe encore, comme elle l'a rappelé dans son arrêt n° 57/2001 du 8 mai 2001, que l'administration peut, à titre subsidiaire, apprécier le choix opéré par les cohabitants de fait, selon des critères objectifs, notamment s'il s'avérait que le choix opéré par les cohabitants avait pour effet que la quotité exemptée soit imputée deux fois. Ainsi, dans l'hypothèse où un cohabitant de fait percevrait des revenus plus élevés exemptés sur la base de la convention préventive de la double imposition précitée, l'article 140, alinéa 1er, du CIR 1992 n'empêche pas l'administration de refuser le bénéfice de l'imputation litigieuse au cohabitant de fait percevant un revenu inférieur taxé en Belgique.

B.8.1. S'il est exact que, en application de l'article 155 du CIR 1992, précité, les revenus exonérés en vertu de conventions internationales préventives de la double imposition sont pris en considération pour la détermination de la base imposable, ceci n'a pas pour conséquence, contrairement à ce que le juge *a quo* constate, que le contribuable marié, le cohabitant légal ou le cohabitant de fait perde nécessairement le bénéfice de l'exemption. En effet, ces contribuables auront, le cas échéant, pu bénéficier au Luxembourg de cet avantage. Il appartient au juge du fond de vérifier, à cet égard, la situation des contribuables qui contestent l'imposition.

B.8.2. Ainsi, dès lors que le choix a été opéré par le législateur de n'accorder le bénéfice de l'avantage qu'à un seul contribuable, qu'il soit marié, cohabitant légal ou cohabitant de fait, toute autre solution en faveur des conjoints mariés ou des cohabitants légaux au motif que, lorsque le conjoint ou le cohabitant légal est exempté sur la base de l'article 23, § 2, 1°, précité de la convention préventive de la double imposition entre la Belgique et le Luxembourg, le conjoint qui touche le revenu le plus faible perd le bénéfice de l'imputation, serait discriminatoire par rapport à la situation des couples mariés et des cohabitants légaux et par rapport aux autres contribuables isolés, y compris les cohabitants de fait qui ne perçoivent que des revenus en Belgique. Il serait, en effet, contraire au principe d'égalité et de non-discrimination que certains contribuables puissent bénéficier deux fois de la réduction pour enfant à charge.

Tel n'est pas l'objet de la convention préventive de la double imposition, qui vise à éviter que deux contribuables soient imposés deux fois par deux Etats différents sur un même revenu mais n'a en aucun cas pour but de leur permettre de bénéficier de la réduction pour enfant à charge dans chacun des deux Etats parties à la Convention.

B.9. Il résulte de ceci que la différence de traitement soulevée dans la question préjudicielle n'existe pas.

B.10. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 134 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 9 juillet 2013.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

R. Henneuse