

Numéro du rôle : 6699
Arrêt n° 3/2019 du 23 janvier 2019

ARRÊT

En cause : le recours en annulation de la loi du 25 décembre 2016 modifiant les articles 4 et 243/1 du Code des impôts sur les revenus 1992, introduit par l'ASBL « Ligue des familles » et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents F. Daoût et A. Alen, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman et M. Pâques, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président F. Daoût,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 27 juin 2017 et parvenue au greffe le 29 juin 2017, un recours en annulation de la loi du 25 décembre 2016 modifiant les articles 4 et 243/1 du Code des impôts sur les revenus 1992 (publiée au *Moniteur belge* du 30 décembre 2016) a été introduit par l'ASBL « Ligue des familles », l'ASBL « Ligue des Droits de l'Homme », l'ASBL « Coordination et Initiatives pour et avec les Réfugiés et Etrangers », la fondation d'utilité publique « Comité belge pour l'UNICEF », l'ASBL « Bureau d'Accueil et de Défense des Jeunes », l'ASBL « ATD Quart Monde Belgique » et l'ASBL « Défense des Enfants - International - Belgique - Branche francophone (D.E.I. Belgique) », assistées et représentées par Me M. Lys et Me E. Traversa, avocats au barreau de Bruxelles.

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me B. Lombaert, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit un mémoire, les parties requérantes ont introduit un mémoire en réponse et le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réplique.

Par ordonnance du 25 septembre 2018, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs J.-P. Snappe et L. Lavrysen, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 17 octobre 2018 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 17 octobre 2018.

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. *En droit*

- A -

A.1. Les parties requérantes demandent l'annulation des articles 2, 3 et 4 de la loi du 25 décembre 2016 modifiant les articles 4 et 243/1 du Code des impôts sur les revenus 1992, publiée au *Moniteur belge* du 30 décembre 2016. Elles précisent que cette loi exclut les demandeurs d'asile inscrits au registre d'attente du champ d'application de l'impôt des personnes physiques, dans l'objectif de les empêcher de bénéficier du crédit d'impôt pour les enfants qu'ils auraient à leur charge. Elles justifient leur intérêt à agir par le fait que cette loi touche directement aux droits des demandeurs d'asile et de leurs enfants ainsi qu'au principe d'égalité, et qu'elle est donc en lien avec leur but statutaire.

A.2.1. Le premier moyen est pris de la violation des articles 10, 11, 22*bis*, 23, 172 et 191 de la Constitution, éventuellement combinés avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, avec l'article 14 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec les articles 2, 3, paragraphe 1, et 27, paragraphes 1, 2 et 3, de la Convention internationale relative aux droits de l'enfant.

Dans une première branche, les parties requérantes reprochent aux dispositions attaquées d'introduire un régime spécial pour certains demandeurs d'asile sans revenus ou à faibles revenus dans l'application du crédit d'impôt pour enfants à charge. Ces dispositions instaurent en effet une présomption irréfragable d'absence de résidence fiscale en Belgique, uniquement applicable à certains demandeurs d'asile inscrits au registre d'attente. Le seul objectif de la modification législative est d'empêcher les demandeurs d'asile sans revenus professionnels de bénéficier de remboursements d'impôts, et plus particulièrement du crédit d'impôt pour enfants à charge. Cet objectif est atteint étant donné qu'un demandeur d'asile ne peut en principe jamais être un résident fiscal belge, même s'il est inscrit au registre d'attente ou si, dans les faits, il peut attester d'une présence sur le territoire belge, sur la base d'éléments objectifs qui devraient conduire à l'inclure dans le champ d'application de l'impôt des personnes physiques.

Les dispositions attaquées instaurent dès lors une différence de traitement au regard des règles de détermination du champ d'application de l'impôt des personnes physiques et, partant, de l'application du crédit d'impôt pour enfants à charge entre, d'une part, les demandeurs d'asile inscrits au registre d'attente qui n'avaient pas encore établi leur siège de fortune en Belgique avant leur inscription au registre d'attente ou qui ne sont pas des conjoints de contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques et, d'autre part, les autres personnes non inscrites au registre d'attente qui se trouvent dans une situation de fait comparable, qu'elles soient belges ou étrangères.

Les dispositions attaquées font ainsi naître une première différence de traitement entre les citoyens belges et les ressortissants étrangers inscrits au registre d'attente, une deuxième différence de traitement entre les étrangers, selon qu'ils sont inscrits ou non à ce registre, et une troisième différence de traitement entre les demandeurs d'asile (et leurs familles), selon qu'ils sont mariés ou cohabitants légaux d'un habitant du Royaume.

Les parties requérantes estiment que ces différences de traitement ne sont pas justifiées. Elles se fondent à cet égard sur l'avis rendu par la section de législation du Conseil d'État lors de l'examen de l'avant-projet de loi et sur l'absence de justification supplémentaire dans l'exposé des motifs du projet de loi. Le Gouvernement reconnaît par ailleurs que la mesure n'est pas justifiée par des raisons budgétaires et qu'elle a pour objectif de clarifier les règles de résidence fiscale. Les parties requérantes considèrent toutefois que les dispositions attaquées ne sont ni adéquates ni proportionnées par rapport aux objectifs de clarté et de sécurité juridique.

La notion de résidence fiscale est une notion de fait, qui est appréciée *in concreto* et qui, par sa nature même, implique de la part de l'administration un examen de la situation du contribuable. Elle est fondée sur le séjour durable et continu et sur les liens économiques et sociaux du contribuable avec le territoire belge. Si, dans certains cas, il peut être établi qu'une personne demandant l'asile en Belgique ne satisfait pas à ces conditions de fait, entre autres parce qu'elle garde une attache avec son pays d'origine, il apparaît disproportionné de présumer irréfragablement que tant que durera la procédure d'asile, la personne n'aura pas séjourné de manière durable et effective sur le territoire belge. Cette disproportion est encore plus flagrante lorsqu'elle est comparée au caractère simple de la présomption de résidence fiscale en cas d'inscription aux registres de la population, prévue à l'article 2, § 1er, 1^o, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), qui peut être renversée par l'administration ou par le contribuable lorsqu'elle ne correspond pas à la situation factuelle de celui-ci.

L'intérêt des demandeurs d'asile ne commande en aucune manière de les exclure d'un régime qui les avantage par comparaison avec le régime des non-résidents. La justification d'une telle exclusion ne peut pas non plus tenir à la charge administrative pour l'administration fiscale, qui vaut pour de nombreux contribuables dont il convient de vérifier la réalité de la résidence fiscale. Supprimer cette charge pour les seuls demandeurs d'asile en leur ôtant la qualité d'habitant du Royaume n'est pas justifiable. Par les dispositions attaquées, le législateur prive directement les enfants concernés d'une aide nécessaire au regard de la précarité de leur situation. En effet, le crédit d'impôt a pour objet de permettre à son bénéficiaire de subvenir aux besoins de son ménage. L'exclusion dénoncée a pour effet d'aggraver la situation déjà particulièrement vulnérable de ces enfants et de nuire ainsi gravement à leur développement.

Par ailleurs, en ce qu'elle prive des contribuables du remboursement d'un crédit d'impôt auquel ont droit d'autres contribuables qui se trouvent dans la même situation, la mesure attaquée constitue une violation du droit de propriété, tel qu'il est reconnu par l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne

des droits de l'homme, combiné avec l'article 14 de ladite Convention. Dès lors qu'il instaure une mesure consistant à octroyer un crédit d'impôt remboursable, le législateur est tenu au respect du principe d'égalité.

Enfin, les parties requérantes invoquent la violation des dispositions constitutionnelles et conventionnelles relatives aux droits de l'enfant, combinées avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Dans une deuxième branche, les parties requérantes relèvent que les dispositions visées au moyen imposent au législateur belge l'obligation d'adopter les mesures positives nécessaires pour favoriser le respect des droits de l'enfant en vue de protéger ce dernier contre toute forme de discrimination, ainsi que l'obligation positive de protéger l'intérêt supérieur de l'enfant. Une obligation de *standstill*, déduite *a contrario* de cette obligation positive, est attachée à tous les droits fondamentaux et interdit aux autorités publiques de légiférer à rebours sur des droits garantis. Le principe de *standstill* oblige également ces autorités à maintenir un niveau équivalent de protection des droits fondamentaux. L'obligation de *standstill* qui s'applique en l'espèce au droit à la dignité humaine des enfants des demandeurs d'asile sera violée en cas de recul significatif dans la protection du droit fondamental non objectivement et raisonnablement justifié ou non proportionné à l'objectif poursuivi. Par les dispositions attaquées, le législateur prive directement les enfants d'une aide nécessaire au regard de la précarité de leur situation, ce qui a pour effet de rendre ces enfants encore plus vulnérables et de nuire gravement à leur développement. En tant qu'il protège l'économie de la famille et garantit un droit à un minimum de moyens d'existence, l'article 23 de la Constitution oblige l'État à assurer le respect de la dignité humaine, immédiatement et inconditionnellement.

Les parties requérantes considèrent que les dispositions attaquées constituent un recul significatif du niveau de protection offert aux enfants des demandeurs d'asile et qu'aucun motif d'intérêt général n'est invoqué pour justifier ce recul significatif.

À titre subsidiaire, les parties requérantes font valoir que le recul significatif est disproportionné. Les mesures attaquées ne sont pas nécessaires et ne résultent pas d'une mise en balance correcte des différents intérêts. Or, l'article 22bis de la Constitution renforce l'exigence de *standstill* contenue dans l'article 23 de la Constitution. Le législateur viole donc cette disposition lorsqu'il supprime les crédits d'impôt sans tenir compte du droit de l'enfant de bénéficier des mesures et services qui concourent à son développement. Le législateur n'envisage en aucune façon le préjudice que la réforme pourrait occasionner aux enfants de parents demandeurs d'asile. L'impact budgétaire quasi inexistant de la mesure montre par ailleurs son caractère essentiellement symbolique et donc dénué de pertinence et disproportionné. Les parties requérantes concluent que le législateur a violé l'obligation de *standstill* que lui impose l'article 23 de la Constitution, non seulement en ce qui concerne l'obligation négative de ne pas légiférer à rebours des droits garantis, mais également en ce qui concerne l'obligation positive de maintenir les mesures appropriées pour protéger effectivement un enfant contre toute atteinte portée à son développement ou contre toute sanction motivée par la situation de ses parents, en privant cet enfant d'une aide indispensable pour lui garantir un minimum de moyens d'existence.

A.2.2. Le Conseil des ministres souligne que l'accord de gouvernement du 9 octobre 2014 comporte plusieurs mesures en matière d'asile et d'immigration, cette matière étant considérée comme un enjeu majeur de la législature. Les dispositions législatives attaquées ont principalement pour objet de clarifier les champs d'application respectifs, *ratione personae*, de l'impôt des personnes physiques et de l'impôt des non-résidents, en précisant que les demandeurs d'asile inscrits au registre d'attente sont en principe soumis à ce deuxième régime et n'ont pas la possibilité de démontrer qu'ils ont un attachement durable avec la Belgique. Le législateur a ainsi considéré que, dans la mesure où le séjour d'un demandeur d'asile en Belgique est par nature précaire et non durable, l'un des éléments constitutifs de la définition d'habitant du Royaume fait défaut. L'impossibilité, pour les demandeurs d'asile inscrits au registre sans revenus professionnels, de bénéficier du crédit d'impôt pour enfants à charge n'est pas le fait des dispositions attaquées, mais la conséquence automatique de l'assujettissement de ces personnes à l'impôt des non-résidents.

Concernant la première branche du premier moyen, le Conseil des ministres relève tout d'abord que le moyen n'est pas fondé en ce qu'il invoque une différence de traitement entre les ressortissants étrangers. Selon la jurisprudence de la Cour, l'article 191 de la Constitution n'est susceptible d'être violé que lorsque la disposition en cause établit une différence de traitement entre certains étrangers et les Belges. En ce qu'il porte sur la comparaison de différentes catégories d'étrangers entre elles, le moyen pris de la violation de l'article 191 de la Constitution ou même des articles 10 et 11 de la Constitution qui consacrent l'égalité des Belges devant la loi est irrecevable.

Par ailleurs, la différence de traitement entre les citoyens belges et les demandeurs d'asile inscrits au registre d'attente repose sur un critère de différenciation susceptible de justification objective et raisonnable. La mesure est adéquate au regard de l'objectif poursuivi par le législateur et proportionnée à cet objectif, notamment quant à ses effets. Selon le Conseil des ministres, l'objectif poursuivi par le législateur est de contribuer à l'élaboration d'un système fiscal équitable et simple. La modification législative vise à éviter des discussions inutiles et vaines lors de l'application de la loi. Cet objectif est indissociable de la volonté du législateur de prévoir des régimes fiscaux distincts pour les personnes qui peuvent objectivement se prévaloir d'un lien de rattachement avec la Belgique et pour les personnes qui ne le peuvent pas. Il s'agit d'un objectif légitime susceptible d'être poursuivi par tout État, à savoir réserver un régime plus avantageux, notamment sur le plan fiscal, aux personnes qui manifestent un attachement particulier à l'État. En précisant que les demandeurs d'asile inscrits au registre d'attente sont exclus de l'impôt des personnes physiques dans la mesure où ils ne peuvent pas démontrer, à tout le moins provisoirement, un séjour durable et stable en Belgique, le législateur met en œuvre cet objectif propre à tout État souverain. Le critère de différenciation est donc objectivement et raisonnablement justifié. Le législateur dispose d'ailleurs d'un large pouvoir d'appréciation en matière de politique fiscale. Ce large pouvoir concerne notamment la délimitation du champ d'application personnel des différents régimes fiscaux et la délimitation de la notion d'habitant du Royaume, critère d'assujettissement à l'impôt des personnes physiques.

Le Conseil des ministres précise que le large pouvoir d'appréciation du législateur en matière fiscale comprend la possibilité pour ce législateur de considérer que l'assujettissement à l'impôt des personnes physiques dépend d'un séjour durable et stable sur le territoire belge. Les notions de résidence ou de domicile fiscal, d'habitant du Royaume, de caractère durable et stable du séjour sont des notions dérivant du texte même de la loi fiscale. Le législateur est donc tout à fait libre de préciser leur portée et de délimiter leurs contours, dans le respect de la Constitution et du droit international. En décidant que le séjour en Belgique d'un demandeur d'asile inscrit au registre d'attente n'est pas durable et ce, de manière irréfragable, le législateur n'a pas commis d'erreur manifeste d'appréciation. Le statut fiscal d'un demandeur d'asile lié à sa qualité de non-résident a vocation à s'appliquer durant l'instruction de la demande d'asile, dont la durée est limitée. Les liens qu'un demandeur d'asile aurait développés en quelques mois avec la Belgique via la scolarisation de son enfant, l'apprentissage d'une langue nationale ou le fait de suivre des formations ne suffisent pas à établir un ancrage particulier avec la Belgique. La situation du demandeur d'asile reste d'ailleurs précaire jusqu'à ce qu'une décision soit prise par le Commissariat général aux réfugiés et aux apatrides. Les liens développés avec l'État belge dans le cadre de l'accueil des demandeurs d'asile ne préjugent en rien du sort qui sera réservé à leur demande.

Le Conseil des ministres met également en exergue la volonté du législateur de simplifier la tâche de l'administration fiscale, dans un impératif de bonne administration.

Le Conseil des ministres précise pour autant que de besoin que ces considérations justifient également les différences de traitement dénoncées entre les étrangers, le critère de distinction résidant ici encore dans le constat d'un ancrage en Belgique ou non.

Le Conseil des ministres souligne ensuite que les dispositions attaquées sont pertinentes au regard des objectifs poursuivis puisqu'elles clarifient l'application des règles de résidence fiscale. L'article 2 de la loi attaquée contribue également à réaliser l'objectif de réserver un régime fiscal plus favorable aux personnes qui, selon le législateur, disposent d'un ancrage suffisant en Belgique. Sans les dispositions attaquées, la délimitation des champs d'application respectifs de l'impôt des personnes physiques et de l'impôt des non-résidents serait restée imprécise et des discussions vaines et inutiles auraient perduré entre l'administration fiscale et les contribuables. C'est la raison pour laquelle, sur le plan technique, le législateur a privilégié l'option consistant à prévoir une exclusion à l'article 4 du CIR 1992, plutôt qu'à moduler la notion de domicile telle qu'elle est prévue à l'article 2 de ce Code. Plus fondamentalement, permettre une telle preuve aurait été en totale contradiction avec le concept même d'« habitant du Royaume », tel que défini dans la législation fiscale, qui, selon le législateur, est incompatible avec le caractère précaire du séjour lié à l'introduction d'une demande d'asile. À cet égard, il n'est pas incompatible de maintenir par ailleurs la présomption simple de résidence fiscale en Belgique en cas d'inscription au registre national.

Concernant la proportionnalité des dispositions attaquées, le Conseil des ministres précise que, pendant l'instruction de leur dossier, les demandeurs d'asile bénéficient de l'aide matérielle prévue par la loi du 12 janvier 2007 sur l'accueil des demandeurs d'asile et de certaines autres catégories d'étrangers et que cette loi contient également des dispositions visant à garantir la protection des mineurs. Les demandeurs d'asile

bénéficient également de l'aide médicale urgente. Le statut fiscal du demandeur d'asile lié à la qualité de non-résident n'a vocation à s'appliquer que durant l'instruction de la demande d'asile, dont la durée n'est pas à ce point longue qu'il faille conclure au caractère disproportionné de la mesure. Le Conseil des ministres souligne que l'impact minime de la réforme permet de conclure à l'absence de disproportion. Le caractère mesuré et proportionné des effets de la mesure résulte également de la possibilité, pour les demandeurs d'asile inscrits au registre d'attente en Belgique, de travailler en vue de se procurer des revenus professionnels et de bénéficier du crédit d'impôt pour enfants à charge, conformément à l'article 243/1 du CIR 1992. Le Conseil des ministres invoque à cet égard l'arrêté royal du 9 juin 1999 portant exécution de la loi du 30 avril 1999 relative à l'occupation des travailleurs étrangers, tel que modifié par un arrêté royal du 29 octobre 2015. Le ministre des Finances a d'ailleurs confirmé, en commission à la Chambre, qu'aucun montant minimum de revenus professionnels n'était requis, pourvu que les revenus de source belge s'élèvent à 75 % ou plus du total des revenus professionnels obtenus ou recueillis pendant la période imposable. Même si les motifs budgétaires n'ont pas été invoqués pour justifier les dispositions attaquées, le crédit d'impôt pour enfants à charge représente indéniablement un coût pour la collectivité et le législateur est fondé à réserver le bénéfice de cet avantage aux contribuables qui ont un lien d'attachement particulier avec la Belgique, soit parce qu'ils sont habitants du Royaume, soit parce qu'ils y perçoivent 75 % ou plus de leurs revenus professionnels.

Le Conseil des ministres souligne enfin que le crédit d'impôt pour enfants à charge est un mécanisme purement fiscal et non une allocation sociale. Il a été mis en place en 2001, par le législateur fiscal, au bénéfice des familles nombreuses qui, en raison de la modicité de leurs revenus, ne peuvent pas bénéficier de l'intégralité de la réduction d'impôt pour enfants à charge. Le crédit d'impôt pour enfants à charge ne peut donc pas être considéré comme un droit garanti par les articles 22bis et 23 de la Constitution ni par la Convention internationale relative aux droits de l'enfant. Le moyen n'est pas davantage fondé en ce qu'il est pris de la violation de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, combiné avec l'article 14 de cette Convention. Dans son arrêt n° 9/2017 du 25 janvier 2017, la Cour a estimé que le fait d'écarter une catégorie d'étrangers du bénéfice de l'allocation d'insertion n'est pas une privation de propriété visée par l'article 16 de la Constitution. Il en va de même dans la présente affaire. Au surplus, l'impossibilité pour les demandeurs d'asile de bénéficier du mécanisme du crédit d'impôt pour enfants à charge n'affecte ni leurs biens ni les espérances légitimes qu'ils pourraient faire valoir sur des biens déterminés.

Concernant la deuxième branche du premier moyen, le Conseil des ministres précise qu'il est généralement admis que l'article 23 de la Constitution ne fait naître directement aucun droit subjectif dans le chef des particuliers, mais qu'il contient une obligation de *standstill* en vertu de laquelle le législateur ne peut pas réduire de manière significative le niveau de protection de ces droits offert par la législation applicable, sans qu'existent pour ce faire des motifs liés à l'intérêt général. L'article 23 de la Constitution ne trouve pas à s'appliquer en l'espèce puisqu'il n'est pas question d'un droit protégé par cette disposition, le mécanisme du crédit d'impôt pour enfants à charge étant un mécanisme de nature fiscale et non une aide sociale. Il n'a pas pour objet d'aider les familles dans la précarité, mais de répondre à un besoin d'équité en matière fiscale, en vue de permettre aux familles nombreuses disposant de revenus modiques de bénéficier entièrement de l'avantage fiscal lié à l'existence d'enfants à charge. Il ne s'agit pas non plus d'une prestation familiale, ce concept étant défini à l'article 1er, avant-dernier alinéa, de la loi du 20 juillet 1971 instituant des prestations familiales garanties. Les droits de l'enfant ne sont pas davantage en cause. Ce n'est pas parce qu'un mécanisme prévoit un avantage fiscal en raison de la charge de personnes qu'il constitue un droit au bénéfice de ces personnes. Selon le Conseil des ministres, il est manifeste que la suppression d'un avantage fiscal lié à la charge d'enfants, dans la situation particulière des demandeurs d'asile, n'est pas de nature à compromettre le droit de l'enfant au respect de son intégrité morale, physique, psychique et sexuelle, ni son droit de bénéficier des mesures et services qui concourent à son développement. Elle n'est pas non plus de nature à mettre en péril la protection qui devrait être assurée à l'enfant et les soins nécessaires à son bien-être, ni même son droit à un niveau de vie suffisant pour permettre son développement physique, mental, spirituel, moral et social.

Le Conseil des ministres rappelle le droit à l'aide sociale en nature dont bénéficient les candidats réfugiés et, en particulier, leurs enfants. Le Conseil des ministres invoque également l'arrêt de la Cour n° 97/2017 du 19 juillet 2017, qui fait une distinction très nette entre, d'une part, les avantages sociaux liés à une situation particulière et, d'autre part, le traitement fiscal de ces avantages. Il ne peut pas y avoir de violation de la Constitution, à plus forte raison, lorsque la modification fiscale, comme en l'espèce, ne se rattache à aucun droit garanti par l'article 23 de la Constitution. Le Conseil des ministres souligne également que les dispositions

attaquées n'ont ni pour objet ni pour effet de compromettre le noyau des droits garantis par l'article 22bis de la Constitution, lu en combinaison avec la Convention internationale relative aux droits de l'enfant.

À titre subsidiaire, le Conseil des ministres estime que les dispositions attaquées n'entraînent pas un recul significatif dans la protection des droits consacrés par l'article 23 de la Constitution. Il souligne que d'autres aides restent accessibles aux personnes concernées.

Plus subsidiairement encore, le législateur estime que le recul significatif dans la protection des droits consacrés repose sur les motifs d'intérêt général déjà évoqués.

A.2.3. Les parties requérantes répondent que l'objectif invoqué par le Conseil des ministres dans le cadre plus large de sa politique d'asile et d'immigration ne saurait être considéré comme étant de nature fiscale. Or, le législateur a choisi de modifier une mesure contenue dans le Code des impôts sur les revenus, privant ainsi d'un soutien financier pour enfants à charge les demandeurs d'asile qui en bénéficiaient auparavant.

Les parties requérantes relèvent tout d'abord que l'assujettissement à l'impôt sur les revenus ne dépend pas du fait de recueillir des revenus imposables puisque sont assujetties à l'impôt des personnes physiques toutes les personnes qui ont la qualité d'habitant du Royaume, quelle que soit la hauteur de leurs revenus imposables. Le fait de recueillir des revenus imposables n'intervient que postérieurement, dans le calcul de l'impôt effectivement dû. La mesure visée à l'article 134, § 3, du CIR 1992 s'applique à toutes les personnes assujetties à l'impôt des personnes physiques et ne contient aucune condition particulière d'application liée au montant des revenus. Dans l'état actuel de la législation, le crédit d'impôt remboursable bénéficie tant aux contribuables avec enfants à charge qui ont des revenus modestes qu'à ceux qui n'ont aucun revenu. Les modifications introduites par les dispositions attaquées ont pour effet que seuls les demandeurs d'asile sont tenus de justifier de revenus imposables pour pouvoir bénéficier d'un tel crédit, indirectement via l'impôt des non-résidents.

Les parties requérantes précisent par ailleurs que la qualité de résident fiscal est indépendante du statut de la personne au regard des règles d'accès et de séjour sur le territoire et renvoie à l'habitation, réelle, effective et continue. Elle peut s'acquérir dès l'arrivée de la personne sur le territoire belge, sur la base d'éléments factuels, tels que la résidence effective, le lieu du foyer familial, le centre des intérêts vitaux. L'appréciation de la résidence est plus complexe que la simple constatation de la durée du séjour. L'incertitude ou la précarité quant au statut en matière de droit d'asile et de séjour ou le fait d'être ultérieurement contraint de quitter le territoire ne sont pas des éléments susceptibles d'influencer de manière déterminante la qualité de résident fiscal. Par ailleurs, si la précarité du séjour en Belgique avait été synonyme d'absence de résidence fiscale, il aurait suffi au législateur de lever la présomption simple contenue dans le Code des impôts sur les revenus pour atteindre son objectif. Le choix d'introduire une présomption irréfragable d'absence de résidence au détriment des demandeurs d'asile ne peut donc se comprendre que par la volonté de poursuivre un autre objectif, celui de vouloir sciemment exclure du bénéfice du crédit d'impôt des personnes qui auraient normalement dû en bénéficier et qui en bénéficiaient jusqu'alors, en application des critères utilisés dans la jurisprudence pour déterminer la résidence fiscale.

Les parties requérantes soulignent que, si le législateur demeure souverain dans la détermination des critères de résidence, toute différence de traitement entre résidents et non-résidents ne peut pas être justifiée automatiquement au regard du principe d'égalité. Or, la mesure attaquée est une mesure *sui generis* et n'est pas fiscale au sens matériel. Et à supposer que l'exclusion contestée puisse se justifier, toutes les conséquences de cette exclusion ne sont pas automatiquement justifiées. Les parties requérantes rappellent que la Cour de justice de l'Union européenne a, dans un autre contexte, maintes fois rejeté les arguments des États membres visant à affirmer de manière tautologique que toute différence de traitement entre résidents et non-résidents était nécessairement justifiée par la nature intrinsèque de cette distinction.

En ce qui concerne l'objectif d'équité fiscale, les parties requérantes estiment qu'il est contradictoire d'invoquer cet objectif, alors que l'on supprime, pour certains contribuables, une disposition qui vise à l'équité fiscale.

Selon les parties requérantes, le fait qu'une mesure concerne un petit nombre de personnes ne signifie pas que les droits que ces personnes tirent de la Constitution ne sont pas violés. L'absence de justification est

d'autant plus prégnante que l'objectif budgétaire est limité. En termes de pertinence et de balance des intérêts, une mesure à l'impact budgétaire extrêmement limité, donc inutile, emporte des effets totalement disproportionnés si elle stigmatise lourdement une catégorie vulnérable de la population. L'objectif est en soi illégitime et la mesure inutile, non pertinente et totalement disproportionnée.

En ce qui concerne la durée de la procédure d'asile, les parties requérantes soulignent que l'objectif de ne pas dépasser un nombre maximum de six mois n'est généralement pas atteint et qu'il n'est pas rare qu'une procédure d'asile dure plus de deux ans.

Concernant la deuxième branche du premier moyen, les parties requérantes soutiennent que l'argumentation du Conseil des ministres ne tient pas compte de la structure et des objectifs du Code des impôts sur les revenus. Si, dans un sens formel, la mesure attaquée peut être considérée comme étant de nature fiscale, dans un sens matériel, une règle fiscale est une règle qui détermine les éléments constitutifs d'une dette d'impôt et les modalités de son recouvrement et éventuellement de son remboursement. On n'aperçoit pas comment la mesure attaquée qui prévoit que l'État verse une somme d'argent inconditionnellement aux contribuables résidents avec enfants à charge, sans que cette somme constitue le remboursement d'un impôt précédemment payé, pourrait rentrer dans cette catégorie. Par ailleurs, la *ratio legis* de la mesure, le soutien aux familles à revenus faibles ou inexistantes, ne peut se comprendre qu'au regard des objectifs liés à une politique familiale et sociale du législateur, sans qu'il soit nécessaire de les opposer.

Il convient donc d'analyser la mesure prévue à l'article 134 du CIR 1992 comme n'étant pas de nature fiscale au sens substantiel et comme poursuivant une finalité sociale, tout en utilisant, comme condition d'application, les critères de la résidence fiscale. Dès lors que la mesure s'inscrit dans une politique sociale de soutien aux familles modestes, l'article 23 de la Constitution doit être respecté.

A.2.4. Le Conseil des ministres réplique que les dispositions attaquées n'ont pas pour objectif de priver certaines personnes d'un avantage auquel elles auraient eu droit jusqu'alors. Ces dispositions poursuivent plusieurs objectifs qui tiennent à la fois à la politique d'asile et d'immigration de l'État belge et à la volonté de contribuer à un système fiscal équitable et simple et de clarifier le statut fiscal des demandeurs d'asile inscrits au registre d'attente. Le fait que ces demandeurs d'asile soient désormais explicitement soumis, en principe, à l'impôt des non-résidents implique indirectement qu'ils ne peuvent plus bénéficier du crédit d'impôt pour enfants à charge. Le fait que le législateur ait adopté les dispositions attaquées pour des motifs d'équité n'est pas contradictoire avec le fait que la création du mécanisme du crédit d'impôt remboursable repose aussi sur des considérations d'équité.

Le Conseil des ministres réplique également que, conformément au principe constitutionnel de légalité en matière fiscale, c'est au législateur qu'il appartient de définir les éléments essentiels de l'impôt et non à l'administration, à la jurisprudence ou à la doctrine. L'exigence d'un séjour durable et légal sur le sol belge ne relève pas d'une erreur manifeste d'appréciation. Cela ne signifie pas que toute différence de traitement entre les contribuables soumis à l'impôt des personnes physiques et ceux qui sont soumis à l'impôt des non-résidents serait automatiquement justifiée sur la base de ce critère de distinction. Il faut cependant prendre en considération, dans le contrôle de constitutionnalité, les situations objectivement différentes dans lesquelles se trouvent ces deux catégories de personnes. Lors de cet examen, il doit également être tenu compte de la faculté qu'a tout État de réserver certains avantages, notamment fiscaux, aux personnes qui ont leur résidence fiscale dans l'État.

En ce qui concerne le contrôle de proportionnalité, le Conseil des ministres réplique que les parties requérantes ne tiennent pas compte du fait que les demandeurs d'asile inscrits au registre d'attente bénéficient d'une aide matérielle et d'une aide médicale urgente. En ce qui concerne la durée de la procédure d'asile, le Conseil des ministres fait valoir qu'il faut tenir compte des circonstances particulières de la crise migratoire actuelle dont le législateur ne peut être tenu pour responsable, ainsi que des efforts considérables faits en la matière par les administrations concernées. Il convient également de tenir compte de la possibilité, pour les demandeurs d'asile inscrits au registre d'attente, au bout de quatre mois, de travailler en vue d'acquiescer des revenus professionnels et donc de bénéficier, le cas échéant, du crédit d'impôt pour enfants à charge en vertu de l'article 243/1 du CIR 1992.

Quant à la deuxième branche du premier moyen, le Conseil des ministres réplique que le mécanisme du crédit d'impôt pour enfants à charge est une mesure de nature purement fiscale qui a été prise dans un souci d'équité fiscale. S'il est exact qu'il n'est théoriquement pas indispensable, pour bénéficier de ce mécanisme,

d'avoir des revenus taxables, il n'en demeure pas moins qu'à l'origine, le mécanisme a été conçu pour des personnes qui disposaient de revenus taxables - ne fût-ce que le revenu minimal d'intégration - mais insuffisants pour que ces personnes puissent bénéficier pleinement de l'avantage fiscal. Le caractère fiscal de la mesure est confirmé par les modalités d'application du mécanisme et par le fait que le contribuable ne perçoit le montant dû par le fisc qu'environ deux ans après la période d'imposition. L'article 23 de la Constitution n'est pas applicable en l'espèce.

A.3.1. Le deuxième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 22 de la Constitution, combinés avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 16 de la Charte sociale européenne révisée. Les parties requérantes font valoir qu'en réduisant le niveau de protection accordé aux familles des demandeurs d'asile sans revenus ou à faibles revenus et avec enfants ou autres personnes à charge, le législateur s'est ingéré de manière disproportionnée dans leur droit au respect de la vie privée et familiale. Si l'article 16 de la Charte sociale européenne n'a pas d'effet direct en droit belge, la Cour est néanmoins compétente pour examiner si cet engagement international n'est pas mis en œuvre de manière discriminatoire. Selon la jurisprudence de la Cour, l'effet direct des dispositions internationales invoquées importe peu; il suffit qu'elles lient la Belgique pour être prises en compte dans le cadre d'un contrôle au regard du principe d'égalité et de non-discrimination, voire en combinaison avec une disposition constitutionnelle analogue dont la Cour assure le respect.

Le mécanisme du crédit d'impôt est un mécanisme destiné à protéger les familles les plus vulnérables en veillant à ce que les avantages fiscaux résultant de la charge d'enfants ne soient pas établis de manière discriminatoire. Les dispositions attaquées constituent une ingérence disproportionnée dans le droit au respect de la vie familiale des demandeurs d'asile et de leurs enfants ainsi qu'un manquement disproportionné à l'obligation positive de protéger la vie familiale des personnes inscrites au registre d'attente. Comme les parties requérantes l'ont relevé dans le développement du premier moyen, cette ingérence ne poursuit pas un objectif identifiable ou poursuit un objectif qui serait en soi illégitime, à savoir la volonté délibérée de discriminer les familles des demandeurs d'asile.

À titre subsidiaire, les parties requérantes considèrent que, si la Cour estime la mesure justifiée par un objectif légitime, l'ingérence dans le droit à la vie familiale n'est ni nécessaire, ni proportionnée, vu la disproportion manifeste entre le désavantage causé aux demandeurs d'asile et l'avantage qui serait procuré à l'intérêt général.

A.3.2. Le Conseil des ministres n'aperçoit pas en quoi le droit au respect de la vie privée et familiale serait violé par les dispositions attaquées, le crédit d'impôt pour enfants à charge ne s'analysant en rien comme une mesure de protection des familles.

À supposer que ce droit soit en cause, les dispositions attaquées constituent une limitation compatible avec les exigences prévues par les dispositions invoquées, pour les raisons qui ont déjà été précisées en réponse au premier moyen.

A.3.3. Les parties requérantes rappellent que, tout en s'appuyant sur des critères d'application contenus dans la législation fiscale, le crédit d'impôt constitue une mesure sociale de soutien aux familles aux revenus modestes. La suppression du bénéfice d'une telle mesure pour certaines familles qui en bénéficiaient auparavant doit être considérée comme une ingérence dans le droit au respect de la vie privée et familiale.

A.4.1. Le troisième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 22 de la Constitution.

Les parties requérantes reprochent aux dispositions attaquées de prévoir que le crédit n'est pas octroyé lorsque les conditions d'assujettissement à l'impôt des non-résidents cessent d'être réunies avant le 31 décembre pour une cause autre que le décès ou lorsque ces conditions d'assujettissement ne sont réunies qu'après le 1er janvier. Cette mesure crée une différence de traitement non justifiée, constitutive d'une discrimination, entre les demandeurs d'asile inscrits au registre d'attente et les autres non-résidents assimilés aux résidents pour l'application du crédit d'impôt. Le Gouvernement justifie la restriction par le fait que le crédit d'impôt pour enfants à charge pourrait être octroyé deux fois pour cette année civile. Or, le texte de loi ne mentionne aucunement le risque d'octroi du double avantage, de sorte que la restriction pourrait trouver à s'appliquer, même dans l'éventualité où le contribuable ne recevrait pas, pour la même année, le bénéfice du crédit d'impôt,

en raison de son assujettissement à l'impôt des personnes physiques. Les dispositions attaquées font dès lors naître une discrimination à l'égard de cette catégorie de personnes.

A.4.2. Le Conseil des ministres précise que l'article 3 de la loi attaquée tend à éviter que, dans l'hypothèse où un demandeur d'asile est reconnu comme réfugié en cours d'année, il puisse bénéficier deux fois du crédit d'impôt pour enfants à charge. Les parties requérantes partent du principe que l'absence de mention dans la loi du risque d'octroi du double avantage aurait pour conséquence que la restriction pourrait trouver à s'appliquer, même dans l'éventualité où le contribuable ne recevrait pas, pour la même année, le bénéfice du crédit d'impôt, en raison de son assujettissement à l'impôt des personnes physiques. Cette analyse ne saurait être partagée. La seule hypothèse dans laquelle le contribuable concerné, une fois reconnu comme réfugié, pourrait ne pas bénéficier du crédit d'impôt pour enfants à charge serait celle où ses revenus seraient suffisamment élevés pour pouvoir bénéficier de l'intégralité de la réduction d'impôt prévue à l'article 134 du CIR 1992. Force est de constater que, dans une telle hypothèse, le contribuable ne pourrait pas non plus prétendre au bénéfice du crédit d'impôt sous le régime de l'impôt des non-résidents.

A.4.3. Les parties requérantes répondent qu'il paraît improbable que la mesure prise par le législateur rencontre l'objectif poursuivi, à savoir éliminer le risque de double octroi de l'avantage, sans priver complètement de celui-ci des contribuables dans certaines circonstances. On songe par exemple au cas où le contribuable n'a plus d'enfant à charge le 1er janvier qui suit l'année au cours de laquelle il a acquis le statut de réfugié alors qu'il avait des enfants à charge durant la période de l'année précédente où il était considéré comme non-résident. Même s'il n'y avait aucune autre hypothèse, la formulation de la mesure laisse ouverte la possibilité d'une différence de traitement injustifiée par le fait qu'elle est en contradiction avec les objectifs de cette mesure.

A.4.4. Le Conseil des ministres réplique qu'en ce qui concerne l'hypothèse dans laquelle un contribuable n'aurait plus d'enfant à charge le 1er janvier qui suit l'année au cours de laquelle il a acquis le statut de réfugié alors qu'il avait des enfants à charge au cours de la période précédente et était considéré comme non-résident, il ne saurait être question d'une violation du principe d'égalité si l'on prend en considération deux exercices d'imposition successifs. Il existe par ailleurs une différence objective entre ces deux exercices d'imposition, selon que le contribuable aura eu des enfants à charge lors du premier exercice et non plus lors du second. Pour le reste, c'est aux parties requérantes qu'il appartient de démontrer en quoi les dispositions attaquées sont contraires aux normes de référence. Faute d'indiquer une autre hypothèse qui donnerait lieu à une inconstitutionnalité, le Conseil des ministres considère que le moyen n'est pas fondé.

- B -

Quant à la loi attaquée et à son contexte

B.1. Les articles 2 à 4 de la loi du 25 décembre 2016 modifiant les articles 4 et 243/1 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : la loi du 25 décembre 2016) disposent :

« Art. 2. L'article 4 du Code des impôts sur les revenus 1992, modifié par la loi du 6 juillet 1994, est complété par un 4°, rédigé comme suit :

‘ 4° les personnes physiques inscrites au registre d'attente, conformément à l'article 1er, § 1er, alinéa 1er, 2°, de la loi du 19 juillet 1991 relative aux registres de la population, aux cartes d'identité, aux cartes d'étranger et aux documents de séjour et modifiant la loi du 8 août

1983 organisant un Registre national des personnes physiques, à l'exception des personnes qui avaient déjà établi leur siège de fortune en Belgique avant leur inscription dans le registre d'attente et des conjoints de contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques pour autant que ces conjoints ne se trouvent pas dans un des cas visés à l'article 126, § 2, alinéa 1er, 1° à 3° ».

Art. 3. Dans l'article 243/1, du même Code, inséré par la loi du 8 mai 2014 et modifié par la loi du 10 août 2015, il est inséré un 1°*bis*, rédigé comme suit :

« 1°*bis* le crédit d'impôt visé à l'article 134, § 3, n'est pas octroyé à la personne visée à l'article 4, 4°, lorsque les conditions d'assujettissement à l'impôt des non-résidents cessent d'être réunies avant le 31 décembre pour une cause autre que le décès ou lorsque ces conditions d'assujettissement ne sont réunies qu'après le 1er janvier; ».

Art. 4. La présente loi est applicable à partir de l'exercice d'imposition lié à la période imposable qui commence le 1er janvier 2017 ».

B.2.1. L'article 3 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) dispose :

« Sont assujettis à l'impôt des personnes physiques les habitants du Royaume ».

B.2.2. L'article 2, § 1er, du même Code dispose :

« Pour l'application du présent Code, des dispositions légales particulières relatives aux impôts sur les revenus et des arrêtés pris pour leur exécution, les termes suivants ont le sens défini dans le présent article.

1° Habitants du Royaume

Par habitants du Royaume, on entend :

a) les personnes physiques qui ont établi :

- leur domicile en Belgique;
- lorsqu'elles n'ont pas de domicile en Belgique, le siège de leur fortune en Belgique;

b) les agents diplomatiques belges et les agents consulaires de carrière belges accrédités à l'étranger, ainsi que les membres de leur famille vivant à leur foyer;

c) les autres membres de missions diplomatiques et de postes consulaires belges à l'étranger qui exercent leurs activités à l'étranger dans un pays dont ils ne sont pas habitants ou dont ils ne sont pas résidents permanents, ainsi que les membres de leur famille vivant à leur foyer, à l'exclusion des fonctionnaires consulaires honoraires;

d) les autres fonctionnaires, agents et représentants ou délégués de l'Etat belge, des Communautés, Régions, provinces, agglomérations, fédérations de communes et communes, ainsi que d'établissements de droit public belge, qui ont la nationalité belge et exercent leurs activités à l'étranger dans un pays dont ils ne sont pas résidents permanents.

L'établissement en Belgique du domicile ou du siège de la fortune s'apprécie en fonction des éléments de fait. Toutefois, sauf preuve contraire, sont présumées avoir établi en Belgique leur domicile, les personnes physiques qui sont inscrites au Registre national des personnes physiques.

Pour les personnes mariées qui ne se trouvent pas dans un des cas visés à l'article 126, § 2, alinéa 1er, le domicile fiscal se situe à l'endroit où est établi le ménage.

2° Personnes mariées et conjoints - cohabitants légaux

Les cohabitants légaux sont assimilés aux personnes mariées et un cohabitant légal est assimilé à un conjoint.

3° Imposition commune

Par imposition commune, on entend l'établissement d'une seule imposition au nom des deux conjoints ou des deux cohabitants légaux.

4° Enfants

Par enfants, on entend les descendants du contribuable et ceux de son conjoint ainsi que les enfants dont il assume la charge exclusive ou principale.

[...] ».

B.2.3. L'article 2 de la loi du 8 août 1983 organisant un registre national des personnes physiques dispose :

« Sont inscrites au Registre national :

1° les personnes inscrites aux registres de population ou aux registres des étrangers tenus dans les communes;

2° les personnes inscrites aux registres tenus dans les missions diplomatiques et les postes consulaires belges à l'étranger;

3° les personnes inscrites au registre d'attente visé à l'article 1er, alinéa 1er, 2°, de la loi du 19 juillet 1991 relative aux registres de la population, aux cartes d'identité, aux cartes d'étranger et aux documents de séjour et modifiant la loi du 8 août 1983 organisant un Registre national des personnes physiques.

Un numéro d'identification est attribué à chaque personne lors de la première inscription de celle-ci au Registre national. Le Roi fixe les règles selon lesquelles ce numéro est composé ».

L'article 1er de la loi du 19 juillet 1991 relative aux registres de la population, aux cartes d'identité, aux cartes d'étranger et aux documents de séjour et modifiant la loi du 8 août 1983 organisant un Registre national des personnes physiques (ci-après : la loi du 19 juillet 1991) dispose :

« § 1er. Dans chaque commune, sont tenus :

1° des registres de la population dans lesquels sont inscrits au lieu où ils ont établi leur résidence principale, qu'ils y soient présents ou qu'ils en soient temporairement absents, les Belges et les étrangers admis ou autorisés à séjourner plus de trois mois dans le Royaume, autorisés à s'y établir, ou les étrangers inscrits pour une autre raison conformément aux dispositions de la loi du 15 décembre 1980 sur l'accès au territoire, le séjour, l'établissement et l'éloignement des étrangers, à l'exception des étrangers qui sont inscrits au registre d'attente visé au 2° ainsi que les personnes visées à l'article 2*bis* de la loi du 8 août 1983 organisant un Registre national des personnes physiques;

Les personnes qui s'établissent dans un logement dont l'occupation permanente n'est pas autorisée pour des motifs de sécurité, de salubrité, d'urbanisme ou d'aménagement du territoire, tel que constaté par l'instance judiciaire ou administrative habilitée à cet effet, ne peuvent être inscrites qu'à titre provisoire par la commune aux registres de la population. Leur inscription reste provisoire tant que l'instance judiciaire ou administrative habilitée à cet effet n'a pas pris de décision ou de mesure en vue de mettre fin à la situation irrégulière ainsi créée. L'inscription provisoire prend fin dès que les personnes ont quitté le logement ou qu'il a été mis fin à la situation irrégulière.

2° un registre d'attente dans lequel sont inscrits au lieu où ils ont établi leur résidence principale, les étrangers qui introduisent une demande d'asile et qui ne sont pas inscrits à un autre titre dans les registres de la population.

[...] ».

B.3. Depuis sa modification par l'article 2 de la loi attaquée, l'article 4 du CIR 1992 dispose :

« Ne sont pas assujettis à l'impôt des personnes physiques :

1° les agents diplomatiques étrangers et les agents consulaires de carrière étrangers accrédités en Belgique ainsi que les membres de leur famille vivant à leur foyer;

2° sous condition de réciprocité, les autres membres de missions diplomatiques étrangères et de postes consulaires étrangers en Belgique, ainsi que les membres de leur

famille vivant à leur foyer, pour autant que les intéressés ne possèdent pas la nationalité belge ou ne soient pas des résidents permanents de la Belgique;

3° sous condition de réciprocité, les fonctionnaires, agents, représentants ou délégués d'Etats étrangers ou de leurs subdivisions politiques ou collectivités locales, ainsi que d'établissements de droit public étranger, pour autant que les intéressés ne possèdent pas la nationalité belge ou ne soient pas des résidents permanents de la Belgique et qu'ils n'exercent pas leurs fonctions dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale;

4° les personnes physiques inscrites au registre d'attente, conformément à l'article 1er, § 1er, alinéa 1er, 2°, de la loi du 19 juillet 1991 relative aux registres de la population, aux cartes d'identité, aux cartes d'étranger et aux documents de séjour et modifiant la loi du 8 août 1983 organisant un Registre national des personnes physiques, à l'exception des personnes qui avaient déjà établi leur siège de fortune en Belgique avant leur inscription dans le registre d'attente et des conjoints de contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques pour autant que ces conjoints ne se trouvent pas dans un des cas visés à l'article 126, § 2, alinéa 1er, 1° à 3° ».

B.4. L'article 5 du CIR 1992 dispose :

« Les habitants du Royaume sont soumis à l'impôt des personnes physiques à raison de tous leurs revenus imposables visés au présent Code, alors même que certains de ces revenus auraient été produits ou recueillis à l'étranger ».

B.5. L'article 227 du CIR 1992 dispose :

« Sont assujettis à l'impôt des non-résidents :

1° les non-habitants du Royaume, y compris les personnes visées à l'article 4;

2° les sociétés étrangères ainsi que les associations, établissements ou organismes quelconques sans personnalité juridique qui sont constitués sous une forme juridique analogue à celle d'une société de droit belge et qui n'ont pas en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration;

3° les Etats étrangers, leurs subdivisions politiques et collectivités locales ainsi que toutes les personnes morales qui n'ont pas en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration et qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif ou se livrent, sans but lucratif, exclusivement à des opérations visées à l'article 182 à l'exception des personnes morales visées à l'article 227/1 ».

B.6.1. Il ressort des travaux préparatoires de la loi attaquée que le législateur a voulu exclure du champ d'application de l'impôt des personnes physiques les étrangers qui ont introduit une demande d'asile et qui ne sont pas inscrits à un autre titre dans les registres de la

population, afin de « mettre en œuvre le passage suivant de l'accord de gouvernement : ' Il mettra en place une réglementation empêchant les demandeurs d'asile sans revenus professionnels de bénéficier de remboursements d'impôts ' » (*Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, DOC 54-2199/002, p. 3).

« À l'heure actuelle, les demandeurs d'asile sont qualifiés de résidents de sorte qu'ils sont soumis à l'impôt des personnes physiques. À partir de leur arrivée en Belgique et de la date à laquelle ils ont introduit leur demande d'asile, les demandeurs d'asile peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt pour enfants à charge, sans obligation de travail en contrepartie. Cela signifie qu'ils peuvent recevoir de l'argent du fisc sans disposer de revenus imposables ou avoir payé d'impôt.

Par cette modification de la loi, les demandeurs d'asile ne sont désormais plus qualifiés de résidents étant donné que, par définition, chaque personne inscrite dans un registre d'attente ne satisfait pas aux conditions de base pour bénéficier de la qualité d'habitant du Royaume. Une de ces conditions est un séjour durable en Belgique. Pour les demandeurs d'asile il est difficile de parler de séjour durable car jusqu'à ce que la décision relative à leur demande d'asile soit prise, il n'est pas certain qu'ils puissent rester. Au cours de la période de leur demande d'asile - et jusqu'à ce qu'une décision soit prise - leur séjour en Belgique n'est ni stable ni continu » (*ibid.*).

Le législateur a donc décidé que, d'un point de vue fiscal, les demandeurs d'asile inscrits au registre d'attente ne doivent plus être considérés comme habitants du Royaume, mais comme non-résidents.

« Etant donné que la présomption [du statut d'habitant du Royaume liée à l'inscription au registre d'attente] est réfragable, aussi par les services de taxation (Gand, 16 juin 2015, n° rôle 2014/AR/629), il existe déjà des arguments, sous l'empire de la législation actuelle, pour décider que les personnes précitées inscrites au registre d'attente doivent être considérées comme non-habitant du Royaume, parce qu'elles ne maintiennent pas un séjour stable et continu en Belgique.

Cependant, afin d'éviter toute discussion et insécurité dans le chef de, et à l'égard des intéressés, pour éviter la charge administrative pour l'administration fiscale et dans l'intérêt administratif des personnes concernées, il convient de clarifier la législation et son application, et d'ancrer la signification générale de domicile pour ces situations.

Les cas prêtant à discussion sous la législation actuelle sont ainsi exclus, et on ne pourra plus contester s'ils ont ou non effectivement leur domicile en Belgique » (*Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, DOC 54-2199/001, p. 5).

L'objectif consistant à « contribuer à un système fiscal équitable et simple », également prévu dans l'accord de gouvernement a aussi été invoqué (*ibid.*, p. 4).

B.6.2. En commission des Finances et du Budget, le ministre des Finances a déclaré :

« l'aide et le soutien accordés aux demandeurs d'asile diffèrent de ceux accordés aux autres groupes de la population auxquels les autorités n'offrent pas le même soutien. Au cours de leur procédure d'asile, les demandeurs d'asile ont droit à être accueillis et accompagnés : soit en groupes dans des centres collectifs, soit dans des installations individuelles à plus petite échelle. Ces deux types d'accueil sont complémentaires. L'aide matérielle aux demandeurs d'asile comprend un logement, de la nourriture, des vêtements, des dépenses scolaires, un accompagnement médical, social et psychologique ainsi qu'une indemnisation journalière.

Quant à l'exclusion des demandeurs d'asile ayant leur siège de fortune en Belgique du dispositif, le ministre précise que sur indication du Conseil d'État, les demandeurs d'asile bénéficiant de la qualification de résident fiscal belge étant donné que le siège de leur fortune est établi en Belgique, sont exclus de la nouvelle réglementation car dans une telle situation il est en effet bien question d'un ancrage suffisant en Belgique.

A la question du nombre de demandeurs d'asile qui bénéficient pour l'instant de ce crédit d'impôt, le ministre souligne que la suppression de ce crédit d'impôt n'est pas induite par des raisons budgétaires (aucun montant n'est d'ailleurs inscrit au budget 2017) mais constitue la mise en œuvre d'une décision de principe reprise dans l'accord de gouvernement. Une demande d'autorisation a été introduite auprès de la Commission pour la Vie privée pour permettre d'avoir accès aux données permettant de déterminer le nombre de demandeurs d'asile qui bénéficient pour l'instant de ce crédit d'impôt.

Enfin, le ministre précise qu'il ne faut pas, dans le cas décrit par Mme De Coninck, avoir perçu un minimum de revenus professionnels de source belge pour bénéficier du crédit d'impôt pour enfants à charge, à la condition que ces revenus de source belge s'élèvent au moins à 75 % du total des revenus professionnels obtenus ou recueillis pendant la période imposable (revenus professionnels de source belge et étrangère).

Les règles ordinaires de l'impôt des non-résidents restent d'application : le contribuable doit recueillir des revenus professionnels imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75 % du total des revenus professionnels obtenus ou recueillis pendant la période imposable de source belge et étrangère. Aucun montant minimum n'est requis » (*ibid.*, DOC 54-2199/002, pp. 7 et 8).

Le ministre a aussi indiqué que « sur la base d'un certain nombre d'hypothèses formulées par son administration, la mesure envisagée permettrait d'économiser entre 4 et 5 millions d'euros sur le crédit d'impôt pour enfants à charge par rapport à la situation existante » (*Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, DOC 54-2199/004, p. 6).

B.7.1. L'article 134, §§ 1er à 3, alinéas 1er et 2, du CIR 1992 dispose :

« § 1er. La quotité du revenu exemptée d'impôt comprend le total du montant de base, éventuellement majoré, et des suppléments visés aux articles 132 et 133.

§ 2. L'impôt de base calculé conformément à l'article 130 est diminué de l'impôt sur la quotité du revenu exemptée d'impôt.

Cet impôt sur la quotité du revenu exemptée d'impôt est fixé à :

25 p.c. pour la tranche de la quotité du revenu exemptée d'impôt de 0,01 EUR à 5.705,00 EUR;

30 p.c. pour la tranche de la quotité du revenu exemptée d'impôt de 5.705,00 EUR à 8.120,00 EUR;

40 p.c. pour la tranche de la quotité du revenu exemptée d'impôt de 8.120,00 EUR à 13.530,00 EUR;

45 p.c. pour la tranche de la quotité du revenu exemptée d'impôt de 13.530,00 EUR à 24.800,00 EUR;

50 p.c. pour la tranche de la quotité du revenu exemptée d'impôt supérieure à 24.800,00 EUR.

§ 3. La partie de l'impôt calculée conformément au paragraphe 2, alinéa 2, sur la quotité du revenu exemptée d'impôt qui ne peut pas être portée en diminution de l'impôt calculé conformément à l'article 130, est, 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. Ce crédit d'impôt ne peut pas excéder 250 EUR par enfant à charge.

Pour déterminer la partie de l'impôt sur la quotité du revenu exemptée d'impôt qui ne peut pas être portée en diminution de l'impôt calculé conformément à l'article 130 et qui concerne les suppléments visés à l'article 132, alinéa 1er, 1° à 6° :

1° la quotité du revenu exemptée d'impôt est censée être constituée consécutivement :

- du montant de base de la quotité du revenu exemptée d'impôt visé à l'article 131;
- des suppléments visés aux articles 132, alinéa 1er, 7° et 8°, et 133;
- des suppléments visés à l'article 132, alinéa 1er, 1° à 6°;

2° il n'est pas tenu compte de la partie de la quotité du revenu exemptée d'impôt qui excède le revenu imposable et qui n'est pas constituée des suppléments visés à l'article 132, alinéa 1er, 1° à 6° ».

L'article 132, alinéa 1er, 1° à 6°, du CIR 1992 dispose :

« Le montant de base fixé conformément à l'article 131 est majoré des suppléments suivants pour personnes à charge :

1° pour un enfant : 870 EUR;

2° pour deux enfants : 2.240 EUR;

3° pour trois enfants : 5.020 EUR;

4° pour quatre enfants : 8.120 EUR;

5° pour plus de quatre enfants : 8.120 EUR majorés de 3.100 EUR par enfant au-delà du quatrième;

6° un montant supplémentaire de 325 EUR pour chaque enfant n'ayant pas atteint l'âge de 3 ans au 1er janvier de l'exercice d'imposition, étant entendu que ce supplément ne peut s'ajouter à la réduction pour garde d'enfant visée à l'article 145³⁵; ».

B.7.2. Le crédit d'impôt remboursable a été introduit dans le CIR 1992 par l'article 26 de la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques.

Il ressort des travaux préparatoires de cette loi que le législateur s'est soucié d'améliorer la prise en compte des enfants sur le plan fiscal « (entre autres, par l'introduction d'un crédit d'impôt remboursable, l'augmentation du plafond des ressources et l'octroi d'une réduction supplémentaire pour les parents imposés isolément qui ont des enfants à charge) » (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1270/001, p. 3).

L'exposé des motifs indique :

« Le § 3 instaure un nouveau principe afin de mieux tenir compte des enfants à charge. Bon nombre de familles nombreuses ne peuvent pas bénéficier totalement de l'exonération d'impôt pour enfants à charge. L'exonération progressive fait en sorte que, pour les bas revenus, la quotité du revenu exemptée d'impôt puisse excéder le revenu imposable. Afin de remédier à cette situation, la partie non utilisée de la quotité du revenu exemptée d'impôt afférente aux enfants à charge est convertie en un crédit d'impôt remboursable avec un maximum de 250 EUR par enfant à charge.

Lorsque la quotité du revenu exemptée d'impôt se compose de plusieurs éléments, la règle du crédit d'impôt s'applique à l'avantage du contribuable. Cela signifie que la partie non utilisée de la quotité du revenu exemptée d'impôt est censée provenir en premier lieu du supplément exonéré d'impôt pour enfants à charge.

Le crédit d'impôt sera calculé en multipliant la partie du crédit d'impôt qui peut être convertie par le taux d'imposition applicable à la tranche de revenus correspondante. En pratique, cela revient à dire que le solde négatif qui apparaît en portant en déduction de l'impôt sur le revenu imposable l'impôt calculé sur la quotité du revenu exemptée d'impôt ne soit plus ramené à 0 mais bien imputé à titre de crédit d'impôt (avec un maximum de 250 EUR par enfant à charge) au niveau du calcul final. Cette règle doit toutefois être nuancée dans l'hypothèse où la partie qui peut être convertie en crédit d'impôt serait inférieure à la partie non utilisée de la quotité du revenu exemptée d'impôt » (*ibid.*, p. 23).

Devant la commission des Finances et du Budget, il a été précisé :

« La mesure la plus importante, selon le ministre, est la possibilité de rendre désormais remboursables dans certaines limites les réductions d'impôt pour enfants à charge dans le but de remédier au fait qu'en raison de la faiblesse de leurs revenus, certains contribuables ne peuvent pas, ou pas totalement, bénéficier des réductions d'impôt prévues. Cette mesure touche principalement des familles monoparentales » (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1270/006, p. 10).

Le ministre a aussi relevé :

« Le système fiscal s'adresse en fait aux enfants à travers leurs parents ou en tout cas à travers les contribuables qui en ont la charge. Ainsi, un certain nombre de mesures figurant dans le projet (la réduction des taux d'imposition, le crédit d'impôt, la suppression des discriminations frappant les couples mariés, etc.) bénéficieront bien entendu aussi aux enfants qui font partie du ménage » (*ibid.*, p. 69).

B.8.1. Après sa modification par l'article 3 de la loi attaquée et avant sa modification par l'article 124 de la loi-programme du 25 décembre 2017, l'article 243/1, 1^o*bis*, du CIR 1992 disposait :

« Art. 243/1. Lorsque le contribuable a obtenu ou recueilli des revenus professionnels imposables en Belgique qui s'élèvent au moins à 75 p.c. du total de ses revenus professionnels obtenus ou recueillis pendant la période imposable de sources belge et étrangère, les articles 86 à 89 sont, par dérogation à l'article 243, applicables et l'impôt est calculé conformément aux articles 130 à 145¹⁶, 145²⁴, 145²⁸, 145³² à 145³⁵, 146 à 154*bis*, 157 à 169, et 171 à 178/1, étant entendu que :

[...]

1^o*bis* le crédit d'impôt visé à l'article 134, § 3, n'est pas octroyé à la personne visée à l'article 4, 4^o, lorsque les conditions d'assujettissement à l'impôt des non-résidents cessent d'être réunies avant le 31 décembre pour une cause autre que le décès ou lorsque ces conditions d'assujettissement ne sont réunies qu'après le 1er janvier; ».

B.8.2. L'article 124 de la loi-programme du 25 décembre 2017 a remplacé le 1^o*bis* de cet article 243/1 par le texte suivant :

« les cotisations et primes personnelles visées à l'article 145¹, 1^o, ne sont prises en considération que dans la mesure où elles portent sur des revenus professionnels imposables en Belgique qui sont effectivement régularisés dans la déclaration conformément aux articles 232 et 248, §§ 2 et 3 ».

Selon l'article 131 de cette même loi-programme, cette modification est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2018.

B.8.3. Il résulte des travaux préparatoires de la loi attaquée que le législateur a voulu éviter que le crédit d'impôt soit accordé deux fois, dans l'hypothèse où le contribuable demandeur d'asile est reconnu comme réfugié en cours d'année, passant ainsi de l'assujettissement à l'impôt des non-résidents à l'assujettissement à l'impôt des personnes physiques. L'exposé des motifs indique :

« Il est possible que l'année civile soit divisée en deux périodes imposables. Pour l'année civile pendant laquelle le contribuable est reconnu en tant que réfugié, il y a une période imposable raccourcie pour laquelle le contribuable est assujetti à l'impôt des non-résidents en tant que demandeur d'asile et une période imposable raccourcie pour laquelle le contribuable est assujetti à l'impôt des personnes physiques. Afin d'éviter que le crédit d'impôt pour enfants à charge puisse être octroyé deux fois pour cette année civile, le gouvernement propose de ne plus octroyer ce crédit d'impôt pour la période imposable raccourcie pour laquelle le contribuable est assujetti à l'impôt des non-résidents en tant que demandeur d'asile. Dans ce cas, il pourra obtenir le crédit d'impôt à l'impôt des personnes physiques, pourvu que toutes les conditions soient remplies » (*Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, DOC 54-2199/001, pp. 8 et 9).

B.8.4. Il ressort des travaux préparatoires de la loi du 25 décembre 2016 que l'article 243/1, 1^o*bis*, mentionné en B.8.1, est devenu superflu, compte tenu des dispositions de cette loi qui limitent les avantages fiscaux en proportion de la durée de la période imposable, lorsqu'un contribuable est assujetti, au cours d'une même année, à la fois à l'impôt des non-résidents et à l'impôt des personnes physiques. L'exposé des motifs indique :

« Afin d'éviter que le crédit d'impôt pour enfants à charge ne soit octroyé deux fois pour l'année civile durant laquelle le demandeur d'asile est reconnu comme réfugié, l'actuel article 243/1, 1^o*bis*, CIR 92, prévoit que le crédit d'impôt pour enfants à charge ne peut être octroyé aux demandeurs d'asile lorsque la période imposable se clôture avant le 31 décembre

pour une cause autre que le décès. Le crédit d'impôt peut cependant être octroyé à l'impôt des personnes physiques pour cette année civile (Parl. St. 54 – 2199/001 p. 9). Etant donné qu'en cas de transition de l'impôt des non-résidents à l'impôt des personnes physiques, le montant des suppléments à la quotité du revenu exemptée d'impôt et le montant maximum du crédit d'impôt seront limités proportionnellement à la durée de la période imposable à partir de l'exercice d'imposition 2018 et que l'avantage du crédit d'impôt ne pourra en principe être octroyé deux fois en intégralité pour une même année civile, l'article 243/1, 1^o *bis*, CIR 92 devient superflu » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2746/001, p. 58).

L'article 174/1 du CIR 1992, inséré par l'article 121 de la loi-programme du 25 décembre 2017, applicable à partir de l'exercice d'imposition 2018 dispose ainsi :

« Lorsque la période imposable ne correspond pas à une année civile complète pour une cause autre que le décès, les montants visés aux articles 131, 132, 133, 134, § 3, alinéa 1er, et § 4, alinéa 1er, 6^o, 136, 140, alinéa 2, 141, 142, alinéa 2, 143, 145, alinéa 2, 145⁶, alinéa 1er, premier tiret, 145⁷, § 1er, alinéa 4, 145⁸, § 1er, alinéa 2, 145²⁶, § 3, alinéa 4, 145²⁸, § 1er, alinéa 3, 145³², § 1er, alinéa 4, 145³³, § 1er, alinéa 4, 145³⁴, alinéa 2, 1^o, et alinéa 5, 147, 151, 152, 171, 1^o, i, et 4^o, j, et 172, alinéa 3, le cas échéant après application de l'article 178, ainsi que les montants maximums de l'allocation légale de chômage visés à l'article 154, sont réduits en proportion de la durée de la période imposable exprimée en mois par rapport à 12 mois.

Pour déterminer la durée de la période imposable exprimée en mois, chaque mois civil dont le quinzième jour appartient à la période imposable, est pris en compte comme un mois entier.

Les montants réduits conformément à l'alinéa 1er sont arrondis au multiple de 10 euros supérieur ou inférieur selon que le chiffre des unités atteint ou non 5.

Par dérogation à l'alinéa 3, les montants visés à l'article 147 et les montants maximums de l'allocation légale de chômage visés à l'article 154, après être réduits conformément à l'alinéa 1er, sont arrondis au cent supérieur ou inférieur selon que le chiffre des millièmes atteint ou non 5 ».

Quant aux moyens

B.9.1. Le premier moyen est pris de la violation des articles 10, 11, 22*bis*, 23, 172 et 191 de la Constitution, combinés ou non avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, avec l'article 14 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec les articles 2, 3, paragraphe 1, et 27, paragraphes 1, 2 et 3, de la Convention relative aux droits de l'enfant.

Dans une première branche, les parties requérantes reprochent aux dispositions attaquées d'introduire un régime spécial pour certains demandeurs d'asile sans revenus ou à faibles revenus dans l'application du crédit d'impôt pour enfants à charge. Ces dispositions instaурeraient en effet une présomption irréfragable d'absence de résidence fiscale en Belgique, uniquement applicable à certains demandeurs d'asile inscrits au registre d'attente.

Dans une seconde branche, les parties requérantes relèvent que les dispositions visées au moyen imposent au législateur belge l'obligation d'adopter les mesures positives nécessaires pour favoriser le respect des droits de l'enfant en vue de le protéger contre toute forme de discrimination, ainsi que l'obligation positive de protéger l'intérêt supérieur de l'enfant. Une obligation de *standstill*, déduite *a contrario* de cette obligation positive, serait attachée à tous les droits fondamentaux et interdirait aux autorités publiques de légiférer à rebours sur des droits garantis. L'obligation de *standstill* imposerait également à ces autorités de maintenir un niveau équivalent de protection des droits fondamentaux.

B.9.2. Le deuxième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 22 de la Constitution, combinés avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 16 de la Charte sociale européenne révisée. Les parties requérantes font valoir qu'en diminuant le niveau de la protection accordé aux familles des demandeurs d'asile sans revenus ou à faibles revenus et ayant des enfants ou d'autres personnes à charge, le législateur se serait immiscé de manière disproportionnée dans leur droit au respect de la vie privée et familiale.

B.9.3. Eu égard à leur connexité, il convient d'examiner ces moyens conjointement.

B.10. L'article 2 de la loi attaquée exclut de l'impôt des personnes physiques les personnes physiques inscrites au registre d'attente, conformément à l'article 1er, § 1er, alinéa 1er, 2°, de la loi du 19 juillet 1991 précitée, à l'exception des personnes qui avaient déjà établi leur siège de fortune en Belgique avant leur inscription au registre d'attente et des conjoints de contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques, pour autant que ces conjoints ne se trouvent pas dans un des cas visés à l'article 126, § 2, alinéa 1er, 1° à 3°.

L'article 4 du CIR 1992, mentionné en B.3, énumère en effet les catégories de personnes non assujetties à l'impôt des personnes physiques. En vertu de l'article 227, 1^o, du CIR 1992, mentionné en B.5, ces personnes exclues de l'impôt des personnes physiques sont assujetties à l'impôt des non-résidents.

Aux termes de l'article 2 de la loi attaquée, les personnes physiques inscrites au registre d'attente sont désormais considérées fiscalement comme des « non-habitants du Royaume » au sens de l'article 227, 1^o, du CIR 1992 et sont soumises à l'impôt des non-résidents, à l'exception des personnes qui avaient déjà établi leur siège de fortune en Belgique avant leur inscription au registre d'attente et des conjoints de contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques, pour autant que ces conjoints ne se trouvent pas dans un des cas visés à l'article 126, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o à 3^o, du CIR 1992 (article 4, 4^o, du CIR 1992).

B.11.1. Il ressort des travaux préparatoires cités en B.6.1 que cette modification législative a pour but d'exclure les demandeurs d'asile du crédit d'impôt pour enfants à charge, et ce, aussi longtemps que dure leur procédure d'asile.

À titre principal, cette modification législative est justifiée, d'une part, par la circonstance que tant qu'aucune décision définitive n'a été prise au sujet de leur demande d'asile, les demandeurs d'asile ne sauraient être considérés comme séjournant durablement en Belgique, et qu'en conséquence, ils ne sont pas inscrits au registre des étrangers mais au registre d'attente et, d'autre part, par la circonstance que, depuis l'entrée en vigueur de la loi du 12 janvier 2007 sur l'accueil des demandeurs d'asile et de certaines autres catégories d'étrangers, il est prévu pour le demandeur d'asile une forme particulière d'aide sociale.

B.11.2. L'article 3 de cette loi dispose que tout demandeur d'asile a droit à un accueil devant lui permettre de mener une vie conforme à la dignité humaine. Par « accueil », on entend l'aide matérielle octroyée conformément à cette loi ou l'aide sociale octroyée par les centres publics d'action sociale conformément à la loi du 8 juillet 1976 organique des centres publics d'action sociale. L'article 6 de cette loi prévoit que le bénéfice de l'aide matérielle s'applique à tout demandeur d'asile dès la présentation de sa demande d'asile et produit ses effets pendant toute la procédure d'asile. Cette règle vaut également pour les membres de la

famille du demandeur d'asile. Le bénéfice de l'aide matérielle est prolongé quand l'étranger qui réside dans une structure d'accueil et dont la procédure d'asile et la procédure devant le Conseil d'État se sont clôturées négativement, a un membre de sa famille ou une personne exerçant sur lui l'autorité parentale ou la tutelle en vertu de la loi applicable conformément à l'article 35 de la loi du 16 juillet 2004 portant le Code de droit international privé, qui entre dans le champ d'application de la loi du 12 janvier 2007. Le bénéfice de l'aide matérielle peut être prolongé, sur décision motivée de l'Agence fédérale pour l'accueil des demandeurs d'asile, quand l'étranger résidant dans une structure d'accueil se trouve dans une des situations suivantes et en fait la demande :

(1) l'étranger dont la procédure d'asile et la procédure devant le Conseil d'État se sont clôturées négativement, qui ne peut donner suite à l'ordre de quitter le territoire qui lui a été notifié et qui, en vue de terminer l'année scolaire, a introduit une demande de prolongation de l'ordre de quitter le territoire auprès des autorités compétentes en matière d'asile et de migration, et ce au plus tôt trois mois avant la fin de l'année scolaire. La prolongation du droit à l'aide matérielle se termine quand la prolongation de l'ordre de quitter le territoire est terminée ou quand cette prolongation est refusée (article 7, § 2, 1°) et

(2) l'étranger dont la procédure d'asile et la procédure devant le Conseil d'État se sont clôturées négativement, qui ne peut donner suite à l'ordre de quitter le territoire qui lui a été notifié, qui est parent d'un enfant belge et qui a introduit une demande d'autorisation de séjour auprès des autorités compétentes en matière d'asile et de migration, sur la base de l'article 9bis de la loi du 15 décembre 1980. La prolongation du droit à l'aide matérielle se termine quand les autorités compétentes en matière d'asile et de migration se sont prononcées sur la demande d'autorisation de séjour (article 7, § 2, 4°).

La loi précitée du 12 janvier 2007 précise le contenu de l'aide matérielle à laquelle peuvent prétendre les demandeurs d'asile en matière de logement, d'évaluation de besoins spécifiques, d'accueil, d'accompagnement médical, psychologique et social, d'aide juridique, d'indemnités journalières, de services communautaires, de formations et d'activités professionnelles.

L'article 36 prévoit que l'Agence ou le partenaire concluent des conventions avec des institutions ou associations spécialisées, et ce, afin de répondre aux besoins spécifiques de personnes vulnérables telles que les mineurs, les mineurs non accompagnés, les parents isolés ou accompagnés de mineurs, les femmes enceintes, les personnes ayant un handicap, les victimes de la traite des êtres humains, les personnes âgées, les personnes ayant des maladies graves, les personnes souffrant de troubles mentaux et les personnes qui ont subi des tortures, des viols ou d'autres formes graves de violence psychologique, physique ou sexuelle, par exemple les victimes de mutilation génitale féminine.

Les articles 37 à 42 portent spécifiquement sur les mineurs. Ainsi, l'article 37 dispose que, dans toutes les décisions concernant le mineur, l'intérêt supérieur du mineur prime. Lors de l'évaluation de l'intérêt supérieur de l'enfant, il est dûment tenu compte, en particulier : 1° des possibilités de regroupement familial; 2° du bien-être et du développement social du mineur, en accordant une attention particulière à la situation personnelle du mineur; 3° des considérations tenant à la sûreté et à la sécurité, en particulier lorsque le mineur est susceptible d'être une victime de la traite des êtres humains; 4° de l'avis du mineur, en fonction de son âge, de sa maturité et de sa vulnérabilité.

B.12. Ces circonstances sont de nature à justifier la différence de traitement, en ce qui concerne le crédit d'impôt remboursable, entre les demandeurs d'asile et les autres assujettis à l'impôt des personnes physiques, que ceux-ci soient étrangers ou Belges. Le législateur a pu considérer qu'il est peu cohérent de prévoir, à l'égard des demandeurs d'asile, à la fois un système élaboré et exclusif d'aide matérielle et une aide financière supplémentaire en matière fiscale.

La mesure n'a pas non plus d'effets disproportionnés, dès lors que l'aide matérielle accordée durant la procédure d'asile doit tenir compte des besoins des enfants, de sorte que lorsque le crédit d'impôt remboursable a été instauré, il a été répondu de manière analogue à l'objectif du législateur, qui était notamment de tenir compte de la charge d'enfant qui pèse sur les familles disposant de faibles revenus imposables.

Du reste, la mesure ne vaut que durant la procédure d'asile, laquelle a en principe une durée limitée. En effet, lorsque le demandeur se voit reconnaître le statut de réfugié ou se voit

octroyer le statut de protection subsidiaire, il est inscrit au registre de la population, aux termes de l'article 1erbis, 3°, de la loi du 19 juillet 1991.

En conséquence, les articles 10, 11, 22, 172 et 191 de la Constitution ne sont pas violés.

B.13.1. L'article 23, alinéa 1er, de la Constitution prévoit que chacun a le droit de mener une vie conforme à la dignité humaine et l'alinéa 3, 2°, inscrit, parmi les droits économiques, sociaux et culturels, « le droit à l'aide sociale ». Ces dispositions ne précisent pas ce qu'impliquent ces droits dont seul le principe est exprimé, chaque législateur étant chargé de les garantir, conformément à l'article 23, alinéa 2, « en tenant compte des obligations correspondantes ».

B.13.2. En matière d'aide sociale, l'article 23 de la Constitution contient une obligation de *standstill* qui interdit au législateur compétent de réduire significativement le niveau de protection sans qu'existent pour ce faire des motifs d'intérêt général.

À cet égard, la Cour a déjà jugé que l'on ne saurait reprocher au législateur que l'aide accordée durant la procédure d'asile ait exclusivement une forme matérielle, à condition qu'il soit tenu compte des besoins spécifiques des mineurs, ainsi que le prévoit expressément la loi précitée du 12 janvier 2007 (arrêt n° 106/2003 du 22 juillet 2003, B.7.7; arrêt n° 131/2005 du 19 juillet 2005, B.7.3).

En effet, la Cour a estimé que l'article 23, alinéa 1er, de la Constitution n'exige pas que les droits visés soient garantis par le législateur de la même manière pour chaque individu, et que cette disposition constitutionnelle n'empêche donc pas que ces droits soient limités et modulés pour certaines catégories de personnes, à condition que la différence de traitement soit raisonnablement justifiée, comme c'est le cas en l'espèce (arrêt n° 135/2011 du 27 juillet 2011, B.8.1).

B.13.3. La mesure attaquée n'entraîne aucun recul significatif du droit à l'aide sociale des intéressés qui ne serait pas justifié par des motifs d'intérêt général, et ne porte pas atteinte à l'article 23 de la Constitution.

B.14. Étant donné que les dispositions attaquées ne portent pas atteinte aux articles 37, 38, 40, 41, 59 et 60 de la loi précitée du 12 janvier 2007, ni à l'article 57, § 2, de la loi du 8 juillet 1976 organique des centres publics d'action sociale, qui règlent le droit des mineurs à l'aide matérielle, l'article 22*bis* de la Constitution n'est pas davantage violé.

B.15. La lecture combinée des dispositions constitutionnelles précitées avec les dispositions conventionnelles internationales mentionnées dans les premier et deuxième moyens ne saurait conduire à une autre conclusion.

B.16.1. Le troisième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 22 de la Constitution. Les parties requérantes reprochent aux dispositions attaquées de prévoir que le crédit n'est pas octroyé lorsque les conditions d'assujettissement à l'impôt des non-résidents cessent d'être réunies avant le 31 décembre pour une cause autre que le décès ou lorsque ces conditions d'assujettissement ne sont réunies qu'après le 1er janvier. Cette mesure crée une différence de traitement non justifiée entre les demandeurs d'asile inscrits au registre d'attente et les autres non-résidents assimilés aux résidents pour l'application du crédit d'impôt.

B.16.2. Le troisième moyen repose sur une prémisse erronée.

B.17. Les moyens ne sont pas fondés.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi rendu en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 23 janvier 2019.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

F. Daoût