

Numéro du rôle : 4662
Arrêt n° 183/2009 du 12 novembre 2009

A R R E T

---

*En cause* : les questions préjudicielles relatives à l'article 101, § 2, alinéas 2 et 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par la Cour d'appel d'Anvers.

La Cour constitutionnelle,

composée du président M. Bossuyt, du juge M. Melchior, faisant fonction de président, et des juges R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, E. Derycke et J. Spreutels, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

### I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par arrêt du 10 mars 2009 en cause de Pascal Vanmolle contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 17 mars 2009, la Cour d'appel d'Anvers a posé les questions préjudicielles suivantes :

1. « L'article 101, § 2, alinéa 2, du CIR 1992 viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il autorise le contribuable qui a érigé un bâtiment sur un bien immobilier non bâti à déduire le prix du bâtiment érigé sans avoir égard au fait que les travaux ont été exécutés par un entrepreneur enregistré, par un entrepreneur non enregistré ou par le contribuable lui-même, alors que le contribuable qui a acquis un bâtiment existant ne peut déduire que le coût des travaux effectués par un entrepreneur enregistré et non pas le coût des travaux exécutés par un entrepreneur non enregistré, ni le prix de revient des matériaux s'il a réalisé lui-même les travaux ? »;

2. « L'article 101, § 2, alinéa 3, du CIR 1992 viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il permet la déduction des travaux dans la mesure où ils ont été effectués par un entrepreneur enregistré avec les matériaux qu'il a achetés alors que les travaux effectués par un entrepreneur non enregistré et les matériaux acquis et transformés par le contribuable lui-même ne peuvent pas être pris en considération ? ».

Des mémoires et des mémoires en réponse ont été introduits par :

- Pascal Vanmolle, demeurant à 3806 Velm, Langstraat 50;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 13 octobre 2009 :

- ont comparu :

. Me L. De Coninck *loco* Me L. Vanheeswijck, avocats au barreau de Bruxelles, pour Pascal Vanmolle;

. Me A. van Lidth de Jeude, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs E. Derycke et R. Henneuse ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

## II. *Les faits et la procédure antérieure*

Pascal Vanmolle achète le 26 décembre 2003 une parcelle de terrain avec une habitation en construction. Après le parachèvement du bien immeuble, en partie par des entrepreneurs enregistrés, en partie par Pascal Vanmolle, ce dernier vend le bien le 10 décembre 2004. Dans sa déclaration fiscale relative à l'exercice d'imposition 2005 (revenus de 2004), il ne fait aucune mention de la plus-value qu'il a réalisée.

En 2006, l'administration fiscale décide d'imposer Pascal Vanmolle sur la plus-value qu'il a réalisée lors de la vente du bien immeuble. Pour déterminer cette plus-value, l'administration tient compte des travaux exécutés par les entrepreneurs enregistrés, mais non des travaux que Pascal Vanmolle a réalisés lui-même.

Sur cette base notamment, Pascal Vanmolle introduit une réclamation devant le directeur régional des contributions. Celui-ci estime que la plus-value était imposable, conformément à l'article 90, 10°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992).

Pascal Vanmolle saisit le Tribunal de première instance de Hasselt. Celui-ci déclare son action non fondée. En conséquence, Pascal Vanmolle interjette appel auprès de la Cour d'appel d'Anvers. Dans le cadre de cette procédure, cette juridiction pose les questions préjudicielles précitées.

## III. *En droit*

- A -

A.1.1. Pascal Vanmolle expose que la parcelle qu'il a achetée est considérée comme un bien bâti, au sens de l'article 90, 10°, alinéa 1er, a), du CIR 1992. Il souligne que, conformément à l'article 101, § 2, alinéa 3, du CIR 1992, lors du calcul de la plus-value, seuls les frais de travaux exécutés par un entrepreneur enregistré sont ajoutés au prix d'acquisition et non le prix des matériaux de construction achetés par le contribuable, même si ces matériaux ont été transformés par un entrepreneur enregistré. Il s'ensuit, selon lui, qu'il est imposé sur un montant plus élevé que la plus-value qu'il a réalisée.

A.1.2. Pascal Vanmolle souligne ensuite qu'un contribuable qui achète une parcelle de terrain n'est pas soumis à une limitation identique : en effet, dans l'hypothèse de l'article 90, 10°, alinéa 1er, c), du CIR 1992, le prix d'acquisition est égal au prix pour lequel le terrain a été acquis par le contribuable, « augmenté du prix de la construction du bâtiment par le contribuable, qui a servi de base à la perception de la TVA » (article 101, § 2, alinéa 1er, 2°, c), du CIR 1992). Il ajoute que pour fixer la base de la perception de la TVA, il est sans importance de savoir qui a acheté les matériaux de construction ou si les travaux relatifs au bâtiment ont été exécutés par un entrepreneur enregistré, par un entrepreneur non enregistré ou par le contribuable lui-même. Selon lui, il s'ensuit que l'article 101, § 2, du CIR 1992 n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.1.3. Toujours selon Pascal Vanmolle, il est question d'une discrimination dans le chef d'un contribuable qui exécute lui-même les travaux, puisque le prix d'acquisition pourra uniquement être augmenté des matériaux qui sont fournis par un entrepreneur enregistré.

A.1.4. La différence de traitement qui découle de la disposition en cause n'est pas pertinente et est manifestement déraisonnable, selon cette partie. En effet, l'objectif de l'article 90, 10°, du CIR 1992 consiste, selon elle, à imposer les plus-values qui sont réalisées sur des biens bâtis situés en Belgique et qui ne relèvent pas d'un patrimoine professionnel. Elle fait valoir que le contribuable n'est pas imposé sur la plus-value réelle du bien immeuble, puisqu'il n'est pas tenu compte de certains frais de travaux et du prix des matériaux de construction.

A.1.5. Toujours selon cette partie, le fait qu'un entrepreneur doit être enregistré conformément à l'article 101, § 2, alinéa 3, du CIR 1992 afin de lutter contre le travail au noir et les pourvoyeurs de main-d'œuvre, ne peut justifier la différence de traitement. Elle souligne que l'article 407 du CIR 1992 dispose que la responsabilité solidaire et l'obligation de retenue prévue pour les paiements à des entrepreneurs non enregistrés ne s'appliquent pas aux personnes physiques qui font exécuter des travaux dans un bien immeuble à des fins strictement privées. Etant donné que l'article 90, 10°, du CIR 1992 instaure un impôt sur les plus-values sur des biens bâtis réalisées par des particuliers dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, l'article 407 du CIR 1992 est, à son avis, d'application. Elle considère que l'enregistrement ou non d'un entrepreneur ne peut dès lors justifier une différence en ce qui concerne le calcul de la plus-value, puisqu'il n'en est pas non plus tenu compte lors de la détermination de l'obligation de retenue.

A.1.6. Pascal Vanmolle déclare donc que les deux questions préjudicielles appellent une réponse positive.

A.2.1.1. Quant à la première question préjudicielle, le Conseil des ministres estime en premier lieu que l'article 101, § 2, alinéa 2, du CIR 1992 mentionné dans cette question ne traite pas de la problématique en cause dans cette question : en effet, cette disposition traite de l'augmentation du prix d'acquisition de 5 p.c. pour chaque année écoulée entre la date d'acquisition et la date d'aliénation. Il estime que la question doit être examinée à la lumière de l'article 101, § 2, alinéas 1er et 3, du CIR 1992.

A.2.1.2. Selon le Conseil des ministres, la distinction instaurée par le législateur se fonde sur des motifs objectifs : dans le cas de nouveaux bâtiments à ériger, le prix qui a servi de base à la perception de la TVA est pris en considération comme prix d'acquisition. Le contrôle fiscal de la valeur des travaux exécutés est, selon lui, effectué par les services de la TVA, ce qui a pour conséquence que la base de perception est une valeur objectivement vérifiable. Il souligne que dans le cas de bâtiments existants, le contrôle de la valeur des travaux exécutés ne s'effectue pas par le biais d'une base de perception de la TVA. Selon lui, le législateur a opté pour un moyen de contrôle offrant la plus grande sécurité en ce qui concerne la valeur des travaux exécutés en ne tenant compte que des travaux qui sont effectués par un entrepreneur enregistré.

A.2.1.3. Le Conseil des ministres conclut que la différence de traitement est objectivement justifiée et est proportionnée à l'objectif poursuivi.

A.2.2.1. Quant à la seconde question préjudicielle, le Conseil des ministres fait valoir que la condition selon laquelle les travaux doivent être effectués par un entrepreneur enregistré s'inscrit dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale. Il renvoie aux travaux préparatoires de la loi du 24 décembre 1980 « modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée et le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe », dans lesquels le ministre des Finances a déclaré qu'il arrive très fréquemment qu'un maître d'ouvrage fasse facturer à son nom des matériaux qui sont ensuite utilisés par un tiers qu'il rémunère « en noir » (*Doc. parl.*, Sénat, 1980-1981, n° 535/2, p. 5).

A.2.2.2. Le Conseil des ministres ajoute qu'en vertu de l'article 101, § 2, alinéa 3, a), du CIR 1992, le prix d'acquisition est augmenté des frais de travaux supportés par le propriétaire et qui sont justifiés au moyen d'une facture, pour autant que ces travaux soient effectués dans l'immeuble aliéné, entre la date d'acquisition, de première occupation ou de location et la date d'aliénation. Selon lui, une facture d'achat de matériaux de construction ne démontre pas à suffisance que les frais ont été supportés par le propriétaire ou que les travaux ont réellement été exécutés entre l'acquisition et l'aliénation du bien.

A.2.2.3. Le Conseil des ministres souligne que, conformément à l'article 93bis du CIR 1992, les plus-values qui sont constatées à l'occasion de la cession de l'habitation personnelle du contribuable ne sont pas imposables.

A.3.1. Dans son mémoire en réponse, Pascal Vanmolle fait valoir, eu égard notamment au fait que l'Administration de la TVA peut vérifier quels matériaux ont été utilisés dans une nouvelle construction, qu'on n'aperçoit pas pourquoi l'Administration des contributions directes ne pourrait pas contrôler l'utilisation des matériaux achetés par le contribuable dans une habitation existante. En outre, il souligne qu'il revient en premier lieu au contribuable de prouver que les matériaux achetés ont été utilisés dans le bâtiment.

A.3.2. Cette partie souligne que l'augmentation du prix d'acquisition de 5 p.c. par an (article 101, § 2, alinéa 2, du CIR 1992) s'effectue sur la base du prix d'acquisition. Selon elle, s'il était constaté que le calcul du prix d'acquisition viole les articles 10 et 11 de la Constitution, le calcul de l'augmentation de 5 p.c. en serait affecté.

A.3.3. Selon Pascal Vanmolle, la lutte contre le travail au noir et les pourvoyeurs de main-d'œuvre ne peut justifier la différence de traitement. Il souligne une fois encore que l'article 407 du CIR 1992 dispose que la responsabilité solidaire et l'obligation de retenue prévue pour les paiements effectués à des entrepreneurs non enregistrés ne s'appliquent pas aux personnes physiques qui font effectuer des travaux dans un bien immeuble à des fins privées. Puisque l'enregistrement ou non de l'entrepreneur ne fait aucune différence quant à l'obligation de retenue, il estime qu'il ne peut pas non plus justifier de différence en ce qui concerne le calcul de la plus-value.

A.4.1. Le Conseil des ministres souligne que, puisque les plus-values constatées lors de la cession d'une habitation personnelle ne sont pas imposables (article 93*bis* du CIR 1992), la disposition en cause ne concerne que les contribuables qui n'habitent pas eux-mêmes le bien immeuble en question. Selon cette partie, le législateur pouvait tenir compte de la possibilité qu'un tel bien soit revendu plus rapidement que l'habitation personnelle ou qu'il soit acquis dans le but de le vendre avec une plus-value. Le Conseil des ministres estime que le législateur est autorisé à imposer au contribuable certaines exigences en ce qui concerne la preuve de la valeur des travaux effectués.

A.4.2. Le Conseil des ministres souligne une fois encore que les factures d'achat du propriétaire ne démontrent pas que les biens en question ont été utilisés ou placés dans le bâtiment.

A.4.3. Le Conseil des ministres conclut que la disposition en cause est objective, légitime et conforme à l'objectif poursuivi, à savoir la lutte contre le travail au noir. Selon lui, le travail au noir est plus facile dans le cadre de la rénovation d'un bâtiment que dans le cadre d'une nouvelle construction, eu égard au contrôle effectué par l'Administration de la TVA au moyen de la base de perception.

- B -

### *Quant à la disposition en cause*

B.1.1. La disposition en cause concerne l'imposition des plus-values réalisées lors de l'aliénation d'un immeuble bâti constituant une opération normale de gestion d'un patrimoine privé.

B.1.2. L'article 90, 10°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) dispose :

« Les revenus divers sont :

[...]

10° les plus-values réalisées à l'occasion d'une cession à titre onéreux, sur des immeubles bâtis situés en Belgique ou sur des droits réels autres qu'un droit d'emphytéose ou de

superficie ou qu'un droit immobilier similaire portant sur ces immeubles, pour autant qu'il s'agisse :

a) de biens bâtis qui ont été acquis à titre onéreux et qui sont aliénés dans les cinq ans de la date d'acquisition;

b) de biens bâtis qui ont été acquis par voie de donation entre vifs et qui sont aliénés dans les trois ans de l'acte de donation et dans les cinq ans de la date d'acquisition à titre onéreux par le donateur;

c) de biens non bâtis qui ont été acquis à titre onéreux ou par voie de donation entre vifs, sur lesquels un bâtiment a été érigé par le contribuable, dont la construction a débuté dans les cinq ans de l'acquisition du terrain à titre onéreux par le contribuable ou par le donateur et pour autant que l'ensemble ait été aliéné dans les cinq ans de la date de la première occupation ou location de l'immeuble.

Par date d'acquisition ou d'aliénation, on entend :

- la date de l'acte authentique de l'acquisition ou de l'aliénation;

- ou, à défaut d'acte authentique, la date à laquelle tout autre acte ou écrit constatant l'acquisition ou l'aliénation a été soumis à la formalité d'enregistrement ».

B.1.3. L'article 93*bis* du même Code dispose :

« Par dérogation à l'article 90, 10°, ne sont pas imposables les plus-values constatées à l'occasion :

1° de la cession à titre onéreux de l'habitation pour laquelle, en application de l'article 16, la déduction pour habitation peut être accordée pendant une période ininterrompue d'au moins 12 mois qui précède le mois au cours duquel l'aliénation a eu lieu. Toutefois, une période de 6 mois au maximum, durant laquelle l'habitation doit rester inoccupée, pourra s'intercaler entre la période d'au moins 12 mois et le mois au cours duquel l'aliénation a eu lieu;

2° de la cession à titre onéreux de biens appartenant :

a) à des mineurs, même émancipés ou à des interdits, lorsque cette cession a été autorisée par le conseil de famille ou une instance judiciaire;

b) à des personnes pourvues d'un administrateur provisoire en vertu des articles 488*bis*, a, à 488*bis*, k, du Code civil, moyennant une autorisation spéciale du juge de paix;

3° d'expropriations ou de cessions amiables d'immeubles pour cause d'utilité publique, lorsque ces cessions sont soumises gratuitement à la formalité de l'enregistrement conformément à l'article 161 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe ».

B.1.4. L'article 101, § 2, du même Code dispose :

« Les plus-values visées à l'article 90, 10°, s'entendent de la différence entre les deux termes ci-après :

1° le prix de cession du bien ou, si elle lui est supérieure, la valeur qui a servi de base à la perception du droit d'enregistrement ou de la TVA, ce prix ou cette valeur étant, le cas échéant, diminués des frais que le contribuable justifie avoir faits ou supportés en raison de l'aliénation du bien;

2° le prix d'acquisition du bien, majoré de 25 p.c., ou des frais d'acquisition ou de mutation réellement exposés lorsque ceux-ci sont supérieurs à 25 p.c., étant entendu que par prix d'acquisition, il faut entendre :

a) pour l'application de l'article 90, 10°, alinéa 1er, a : le prix pour lequel le bien a été acquis par le contribuable, ou, si elle lui est supérieure, la valeur qui a servi de base à la perception du droit d'enregistrement ou de la TVA;

b) pour l'application de l'article 90, 10°, alinéa 1er, b : le prix pour lequel le bien a été acquis par le donateur, ou, si elle lui est supérieure, la valeur qui a servi de base à la perception du droit d'enregistrement ou de la TVA;

c) pour l'application de l'article 90, 10°, alinéa 1er, c : le prix pour lequel le terrain a été acquis à titre onéreux par le contribuable ou par le donateur, ou, si elle lui est supérieure, la valeur qui a servi de base à la perception du droit d'enregistrement, augmenté du prix de la construction du bâtiment par le contribuable, qui a servi de base à la perception de la TVA.

Le prix d'acquisition ainsi majoré est augmenté de 5 p.c. pour chaque année écoulée entre la date d'acquisition et la date de l'aliénation, étant entendu que dans le cas visé dans l'alinéa 1er, c, l'augmentation de 5 p.c. s'applique, d'une part, sur le prix d'acquisition du terrain, par année écoulée entre la date d'acquisition du terrain à titre onéreux et la date d'aliénation de l'ensemble, et, d'autre part, sur le prix de la construction du bâtiment, par année écoulée entre la date de la première occupation ou location de l'immeuble et la date de l'aliénation de l'ensemble.

Le prix d'acquisition ainsi déterminé est ensuite :

a) augmenté des frais de travaux supportés par le propriétaire et justifiés au moyen d'une facture, pour autant que ces travaux soient effectués dans l'immeuble aliéné, entre la date d'acquisition, de première occupation ou location et la date d'aliénation, par une personne qui, au moment de la conclusion du contrat d'entreprise, est enregistrée comme entrepreneur conformément à l'article 401;

b) diminué, le cas échéant, des indemnités perçues du chef de sinistres ayant frappé l'immeuble aliéné ».

B.1.5. La juridiction *a quo* renvoie dans la première question préjudicielle à l'article 101, § 2, alinéa 2, du CIR 1992. Toutefois, il ressort du contenu de cette question et de la décision de renvoi qu'il s'agit d'une erreur matérielle et que la juridiction *a quo* voulait viser l'article 101, § 2, alinéa 3, du CIR 1992.

### *Quant à la première question préjudicielle*

B.2. La juridiction *a quo* demande si l'article 101, § 2, alinéa 3, du CIR 1992 est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il traite différemment deux types de contribuables : d'une part, le contribuable qui a érigé un bâtiment sur un bien non bâti qu'il a acquis à titre onéreux ou par voie de donation entre vifs et qui a aliéné l'ensemble dans les cinq ans de la date de la première occupation ou location de l'immeuble et, d'autre part, le contribuable qui a acquis des biens bâtis à titre onéreux et qui les a aliénés dans les cinq ans de la date d'acquisition. Alors que pour la première catégorie de contribuables, le prix auquel le terrain a été acquis par le contribuable ou par le donateur à titre onéreux est augmenté, lors de la fixation du prix d'acquisition, du prix de l'immeuble érigé par le contribuable ayant servi de base à la perception de la TVA, sans qu'il doive être démontré que l'immeuble a été érigé par un entrepreneur enregistré, pour la seconde catégorie de contribuables, le prix auquel le bien a été acquis par le contribuable est seulement augmenté des frais des travaux qui ont été effectués par un entrepreneur enregistré, à l'exclusion des frais des travaux qui ont été exécutés par un entrepreneur non enregistré ou par le contribuable.

B.3. A l'origine, l'imposition des plus-values était limitée aux biens non bâtis (article 90, 8°, du CIR 1992). L'arrêté royal du 20 décembre 1996 « portant des mesures fiscales diverses en application des articles 2, § 1er, et 3, § 1er, 2° et 3°, de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et

monétaire européenne », confirmé par l'article 2 de la loi du 13 juin 1997 « portant confirmation des arrêtés royaux pris en application de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, et la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions », a étendu cette imposition aux biens bâtis.

B.4. L'article 101, § 2, du CIR 1992 définit la manière dont doit être calculée la plus-value qui sert de base imposable. A cet égard, il convient de soustraire du prix de cession du bien, le cas échéant diminué des frais d'aliénation, le prix d'acquisition du bien, majoré de 25 p.c. ou des frais d'acquisition ou de mutation réellement exposés lorsque ceux-ci sont supérieurs à 25 p.c. L'article 101, § 2, alinéa 1er, 2°, du CIR 1992 détermine ce qu'il convient d'entendre par prix d'acquisition.

#### *La valeur d'un bâtiment*

B.5.1. L'article 101, § 2, alinéa 1er, 2°, du CIR 1992 règle la manière dont la valeur d'un bâtiment doit être établie lors de la fixation du prix d'acquisition d'un bien.

B.5.2. Pour un bien bâti acquis par le contribuable à titre onéreux ou par voie de donation entre vifs (article 90, 10°, alinéa 1er, a) et b), du CIR 1992), il s'agit du prix auquel le bien a été acquis par le contribuable ou par le donateur, ou, si elle lui est supérieure, de la valeur qui a servi de base à la perception du droit d'enregistrement ou de la TVA.

B.5.3. Pour un bâtiment qui a été érigé par le contribuable sur un bien non bâti qu'il a acquis à titre onéreux ou par voie de donation entre vifs (article 90, 10°, alinéa 1er, c), du CIR 1992), il s'agit du prix auquel le terrain a été acquis, ou, si elle lui est supérieure, de la valeur qui a servi de base à la perception du droit d'enregistrement, augmenté du prix de la construction du bâtiment par le contribuable, qui a servi de base à la perception de la TVA.

B.6.1. Dans le régime de la TVA, il est tenu compte, lors de la fixation de la base de perception, de tous les travaux, y compris des travaux exécutés par un entrepreneur non enregistré, mais à l'exclusion des travaux que le propriétaire du bien immeuble a lui-même exécutés, pour autant que la valeur de ces travaux ne se reflète pas dans la valeur normale du bien. L'article 26, alinéa 1er, du Code de la TVA dispose à cet égard :

« Pour les livraisons de biens et les prestations de services, la taxe est calculée sur tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur du bien ou par le prestataire du service de la part de celui à qui le bien ou le service est fourni, ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ».

B.6.2. En ce qui concerne la construction d'un bâtiment, l'article 36, §§ 1er et 2, du Code de la TVA dispose :

« § 1er. La base d'imposition ne peut être inférieure à la valeur normale, telle qu'elle est déterminée par l'article 32, alinéa 1er, en ce qui concerne :

- a) les bâtiments cédés avec application de la taxe;
- b) les prestations de services ayant pour objet des travaux immobiliers, lorsqu'elles portent sur des bâtiments à ériger.

§ 2. Lorsque le maître de l'ouvrage conclut plusieurs contrats pour l'érection d'un bâtiment, le total des bases d'imposition applicables à ces contrats ne peut être inférieur à la valeur normale cumulée des travaux.

Quand des travaux immobiliers sont relatifs à l'achèvement d'un bâtiment qui a été acquis avec paiement de la taxe, le total des bases d'imposition ne peut être inférieur au minimum indiqué à l'alinéa précédent ».

L'article 32, alinéa 1er, du Code de la TVA, auquel cette disposition renvoie, est libellé comme suit :

« Par valeur normale, on entend le montant total qu'un preneur, se trouvant au stade de commercialisation auquel est effectuée la livraison de biens ou la prestation de services, devrait payer, dans des conditions de pleine concurrence, à un fournisseur ou prestataire indépendant à l'intérieur du pays dans lequel la transaction est imposée, pour se procurer à ce moment les biens ou les services en question ».

B.7. Pour un bâtiment qui est érigé par le contribuable sur un bien non bâti, il était impossible au législateur de tenir compte, pour la détermination du prix d'acquisition, du prix auquel le bâtiment aurait été acquis par le contribuable ou par le donateur, ni de la valeur qui aurait servi de base à la perception du droit d'enregistrement. Par conséquent, il pouvait raisonnablement prévoir que, lors de la fixation du prix d'acquisition, la valeur du bâtiment érigé par le contribuable serait déterminée en fonction du prix qui a servi de base à la perception de la TVA. Dès lors que dans le régime de la TVA, il est tenu compte, lors de la fixation de la base de perception, des travaux mentionnés en B.6.1, il n'est pas manifestement déraisonnable de tenir également compte, lors de la détermination de la plus-value d'un bâtiment érigé par le contribuable sur un bien non bâti, des mêmes travaux, y compris des travaux qui ont été effectués par un entrepreneur non enregistré.

*Les frais de travaux effectués après l'acquisition, la première occupation ou la location d'un bâtiment*

B.8. L'article 101, § 2, alinéa 3, du CIR 1992 règle la manière dont il est tenu compte, lors de la fixation du prix d'acquisition, des frais de travaux qui sont supportés par le propriétaire et qui ont été effectués après l'acquisition, la première occupation ou la location du bâtiment. La restriction contenue dans la disposition en cause selon laquelle il n'est tenu compte que des travaux qui ont été exécutés par un entrepreneur enregistré s'applique tant aux travaux effectués dans des biens bâtis qui ont été acquis à titre onéreux ou par voie de donation entre vifs (article 90, 10°, a) et b), du CIR 1992) qu'aux travaux effectués dans un bâtiment érigé sur un bien non bâti (article 90, 10°, c), du CIR 1992), pour autant que ces travaux soient effectués après la première occupation ou la location du bâtiment.

B.9. En disposant que le prix d'acquisition est uniquement augmenté des frais de travaux exécutés par un entrepreneur enregistré, la disposition en cause tend à lutter contre le travail au noir.

B.10.1. Le système de l'enregistrement des entrepreneurs tend à garantir, au moyen de vérifications approfondies, que ceux-ci appliqueront correctement la législation fiscale et sociale (*Doc. parl.*, Sénat, 1977-1978, n° 415-1, p. 38).

Selon les travaux préparatoires, le législateur tend à lutter contre les pourvoyeurs de main-d'œuvre et les pratiques frauduleuses se traduisant, d'une part, par le non-paiement des cotisations de sécurité sociale, du précompte professionnel et de la TVA et, d'autre part, par l'occupation d'un nombre important de postes de travail soit par des personnes bénéficiant d'allocations sociales et effectuant des prestations en violation des dispositions régissant l'octroi de ces allocations, soit par des étrangers non autorisés à travailler, ce qui a pour effet de réduire d'autant les offres pour les demandeurs d'emploi réguliers (*ibid.*, p. 36).

B.10.2. Eu égard à cet objectif, il n'est pas manifestement déraisonnable que, lors de la détermination du prix d'acquisition, il ne soit pas tenu compte des travaux qui ont été effectués par un entrepreneur non enregistré. En effet, le législateur pouvait décourager de cette manière le recours à un entrepreneur non enregistré.

B.10.3.1. L'appelant devant la juridiction *a quo* souligne qu'en vertu de l'article 407 du CIR 1992, le commettant-personne physique qui fait exécuter, à des fins strictement privées, des travaux par un entrepreneur qui a des dettes fiscales n'est pas soumis à la responsabilité solidaire prévue à l'article 402 du CIR 1992 et à l'obligation prescrite à l'article 403 du CIR 1992 de retenir et de verser 15 p.c. du montant dont il est redevable, non compris la taxe sur la valeur ajoutée, au fonctionnaire désigné par le Roi.

B.10.3.2. Toutefois, le fait que le législateur exonère une personne physique qui fait exécuter des travaux à des fins strictement privées des mesures prévues aux articles 402 et 403 du CIR 1992 n'empêche pas que, pour l'imposition d'une plus-value, il adopte encore une mesure tendant à décourager le recours à des entrepreneurs non enregistrés.

B.11. Il n'est pas déraisonnable non plus que le contribuable ne puisse pas porter en compte le coût des matériaux de construction qu'il a lui-même achetés. On évite ainsi que ces matériaux de construction ne soient utilisés par un entrepreneur qui n'émettrait pas de facture pour ces travaux. A cet égard, il convient de tenir compte du fait qu'en vertu de l'article 93*bis* du CIR 1992 cité en B.1.3, les plus-values réalisées lors de l'aliénation de l'habitation pour laquelle, en application de l'article 16 du CIR 1992, la déduction pour habitation peut être accordée, ne sont pas imposables.

B.12. La première question préjudicielle appelle une réponse négative.

*Quant à la seconde question préjudicielle*

B.13. La juridiction *a quo* demande si l'article 101, § 2, alinéa 3, du CIR 1992 est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il traite différemment deux types de contribuables : d'une part, le contribuable qui a supporté les frais de travaux qui ont été exécutés par un entrepreneur enregistré et, d'autre part, le contribuable qui a supporté les frais de travaux qui ont été exécutés par un entrepreneur non enregistré ou par lui-même. Alors que pour la première catégorie de contribuables, en ce qui concerne la détermination de la plus-value réalisée sur un bien bâti, le prix d'acquisition du bien immeuble est augmenté des frais de travaux supportés par le contribuable, pour la seconde catégorie de contribuables, le prix d'acquisition n'est pas augmenté des frais supportés par le contribuable.

B.14. Pour les motifs mentionnés en B.10, le législateur pouvait décourager le recours à un entrepreneur non enregistré en prévoyant que le prix d'acquisition d'un bien immeuble n'est pas majoré des frais de travaux qui sont exécutés par un tel entrepreneur.

B.15. En ce que la disposition en cause a pour effet que le prix d'acquisition n'est pas majoré du prix des matériaux de construction achetés par le contribuable, la différence de traitement est raisonnablement justifiée par l'objectif du législateur de lutter contre le travail au noir. Comme il a été exposé en B.11, on évite ainsi que ces matériaux de construction ne soient utilisés par un entrepreneur qui n'émettrait pas de facture pour ceux-ci.

B.16. La seconde question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 101, § 2, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, à l'audience publique du 12 novembre 2009.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt