

Numéro du rôle : 5059
Arrêt n° 121/2011 du 30 juin 2011

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 46bis, alinéa 3, 1°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, avant la modification de cet article par le décret de la Région flamande du 19 décembre 2008, posée par le Tribunal de première instance d'Anvers.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, E. Derycke, J. Spreutels et T. Merckx-Van Goey, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 12 novembre 2010 en cause de David Rombouts contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 25 novembre 2010, le Tribunal de première instance d'Anvers a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 46bis, alinéa 3, 1°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce qu'il s'abstient d'accorder partiellement l'abattement au prorata de la quote-part légale d'acquisition dans le chef d'un acquéreur qui ne possède pas en pleine propriété un immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation lorsqu'un coacquéreur possède déjà la totalité en pleine propriété d'un immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation, alors que l'abattement est accordé intégralement si l'acquéreur achète seul le même immeuble ou partiellement si l'acquéreur achète le même immeuble conjointement avec un coacquéreur qui ne possède pas non plus la totalité en pleine propriété d'un immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- David Rombouts, demeurant à 2660 Hoboken, Coöperatielaan 67;
- le Gouvernement flamand.

Le Gouvernement flamand a également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 17 mai 2011 :

- ont comparu :
 - . David Rombouts, en personne;
 - . Me T. Lauwers, avocat au barreau de Gand, pour le Gouvernement flamand;
- les juges-rapporteurs E. Derycke et J. Spreutels ont fait rapport;
- les parties précitées ont été entendues;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Devant le juge *a quo*, David Rombouts poursuit le remboursement de 625 euros de droits d'enregistrement par le Service public fédéral Finances, Administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines.

Par acte notarié du 17 mai 2005, David Rombouts avait acheté, avec un coacquéreur, un bien immeuble destiné à l'habitation, chacun pour la moitié indivise. Dans cet acte, ce coacquéreur déclarait être déjà plein propriétaire d'un bien immeuble, de sorte que ce coacquéreur ne pouvait pas prétendre à l'avantage prévu par l'article 46bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, tel qu'il est applicable en Région flamande. David Rombouts avait demandé, en vertu de cette disposition, la réduction de la base imposable en ce qui concerne sa quote-part dans ce bien immobilier. L'administration a rejeté cette demande.

Le juge *a quo* constate que, bien qu'il s'agisse de l'achat d'une première habitation pour David Rombouts et que ce dernier y a réellement établi sa résidence principale dans les délais, il ne peut néanmoins pas bénéficier de l'avantage fiscal en question au motif qu'un coacquéreur de cette habitation est déjà plein propriétaire d'un autre bien immeuble. Le juge *a quo*, accueillant la demande de David Rombouts, pose la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

A.1. David Rombouts estime que la condition prévue par la disposition en cause, à savoir que chaque acquéreur ne peut pas être plein propriétaire de la totalité d'un autre bien immeuble destiné en tout ou partie à l'habitation, viole le principe d'égalité et de non-discrimination. Il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre cette condition et le but de la mesure qui consiste à accorder une intervention fiscale au contribuable qui acquiert une première habitation. Lorsque ce contribuable est exclu de l'abattement sur la base du fait qu'à la date du contrat d'achat, un coacquéreur est déjà plein propriétaire d'une autre habitation, une discrimination s'instaure entre, d'une part, l'acheteur qui acquiert seul ou les acheteurs qui acquièrent tous de manière indivise en pleine propriété une première habitation et, d'autre part, l'acheteur qui acquiert une première habitation en indivision avec un coacquéreur qui possède déjà une habitation en pleine propriété.

Si un acquéreur achète seul sa première habitation, il bénéficie de l'abattement complet d'un montant de 12 500 euros et il reçoit un avantage fiscal de 1 250 euros. Si un acquéreur achète conjointement sa première habitation avec une personne qui ne possède pas encore une habitation en pleine propriété, il bénéficie de la moitié de l'abattement et il paye 625 euros de droits d'enregistrement de moins que dans le cas où il achète une habitation avec un coacquéreur qui possède déjà la pleine propriété d'une habitation. Ainsi, le traitement fiscal d'un acquéreur dépend du fait de savoir si le coacquéreur achète ou non sa première habitation.

Cette différence de traitement n'est pas raisonnablement justifiée, selon David Rombouts, eu égard à l'objectif mentionné ci-dessus que le législateur décrétal poursuit avec la mesure en cause, *a fortiori* dès lors que l'abattement est effectivement divisible lors de l'imputation ou de la restitution dans le cas de la « reportabilité » des droits d'enregistrement et que le montant de l'amende en cas de non-respect des conditions imposées pour bénéficier de l'abattement est également divisible.

A.2. Selon le Gouvernement flamand, l'article 46bis en cause prévoit sous certaines conditions une réduction (ou « abattement ») de la base imposable en cas d'acquisition par une ou plusieurs personnes physiques de la totalité en pleine propriété d'un bien immeuble destiné à l'habitation pour y établir leur résidence principale. Seuls les acquéreurs qui ne possèdent pas encore la totalité en pleine propriété d'une autre habitation peuvent bénéficier de l'avantage de l'abattement. La réduction de la base imposable est destinée aux redevables qui ne possédaient pas encore auparavant de résidence principale en Région flamande et qui ne peuvent donc pas bénéficier du système de la « reportabilité » des droits d'enregistrement. Ceux qui n'entrent pas en ligne de compte pour une imputation ou une restitution dans le cadre de la « reportabilité » bénéficient d'une mesure de faveur compensatoire : une réduction de la base imposable de 12 500 euros (actuellement : 15 000 euros). En instaurant l'abattement, le législateur décrétal souhaitait diminuer le seuil d'incitation fiscale pour les redevables qui souhaitent acquérir une première habitation.

Pour pouvoir bénéficier de cet avantage, les acquéreurs ne peuvent pas, à la date de la convention d'achat, posséder la totalité en pleine propriété d'un autre bien immeuble destiné à l'habitation. L'abattement est exclu lorsque l'un des acquéreurs, séparément ou conjointement, possède déjà la totalité de la pleine propriété d'une autre habitation. Selon le Gouvernement flamand, l'abattement n'est pas un droit individuel de l'acquéreur, mais concerne un bien immeuble déterminé. Etant donné qu'il s'attache à l'acquisition du bien immobilier concerné, l'abattement, qui n'est pas divisible, sera perdu lorsqu'un des acquéreurs ne remplit pas la condition de ne pas déjà posséder la totalité en pleine propriété d'une autre habitation. La différence de traitement repose par conséquent sur un critère objectif qui est pertinent par rapport au but que poursuit le législateur décentral. En outre, la mesure en cause n'a pas d'effets disproportionnés.

Le Gouvernement flamand observe de surcroît que la personne qui n'est pas encore propriétaire a toujours le choix d'acheter une habitation seule ou conjointement avec un coacquéreur. Lorsqu'elle choisit d'acquérir une habitation en indivision avec un coacquéreur qui possède déjà la totalité en pleine propriété d'une autre habitation, elle doit supporter les conséquences de ce choix.

Selon le Gouvernement flamand, il s'agit en l'espèce de situations différentes qui sont traitées différemment, de sorte qu'il ne saurait être question d'une violation du principe d'égalité et de non-discrimination. En effet, tous les acquéreurs sont soumis aux mêmes règles, prévues par l'article 46*bis*, selon qu'ils optent pour acquérir seuls une habitation ou pour le faire ensemble avec un coacquéreur qui possède déjà la totalité en pleine propriété d'une autre habitation.

- B -

B.1. L'article 46*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, tel qu'il s'appliquait en Région flamande avant la modification de cet article par les décrets des 22 décembre 2006 et 19 décembre 2008, dispose :

« La base imposable relative aux ventes, telle que fixée aux articles 45 et 46, est réduite de 12.500 euros en cas d'acquisition pure de la totalité en pleine propriété d'un immeuble affecté ou destiné à l'habitation par une ou plusieurs personnes physiques en vue d'y établir leur résidence principale.

Le bénéfice de la réduction de la base imposable conformément au présent article, ne peut être combiné avec le bénéfice de l'imputation visée au § 4*bis* de la présente section ni avec le bénéfice de la restitution visée à l'article 212*bis*.

La réduction de la base imposable est soumise aux conditions suivantes :

1° aucun des acquéreurs ne peut posséder, à la date de la convention d'acquisition, la totalité en pleine propriété d'un autre immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation; en outre, lorsque l'acquisition est faite par plusieurs personnes, elles ne peuvent posséder conjointement, à la date précitée, la totalité en pleine propriété d'un autre immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation. Un terrain devant servir d'emplacement à une habitation conformément au règlement d'urbanisme, est considéré comme immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation;

2° les acquéreurs doivent, dans ou au pied du document donnant lieu au droit proportionnel à l'acquisition :

- a) mentionner explicitement qu'ils demandent l'application du présent article;
- b) déclarer qu'ils remplissent la condition mentionnée au 1° du présent article;
- c) s'engager à établir leur résidence principale à l'endroit du bien acquis :
 - s'il s'agit d'une habitation, deux ans après :
 - soit la date de l'enregistrement du document donnant lieu à la perception du droit proportionnel, lorsque ce document est présenté à l'enregistrement dans le délai prescrit;
 - soit la date ultime de présentation à l'enregistrement, lorsque le document donnant lieu à la perception du droit proportionnel est présenté après expiration du délai prescrit;
 - s'il s'agit d'un terrain à bâtir, dans les cinq ans de la même date.

Au cas où la déclaration visée au point 2°, b, du troisième alinéa serait jugée inexacte, les acquéreurs sont indivisiblement tenus au paiement des droits complémentaires sur le montant de la réduction de la base imposable, et d'une amende égale à ces droits complémentaires.

Les mêmes droits complémentaires et la même amende sont dus indivisiblement par les acquéreurs lorsqu'aucun d'eux ne respecte l'engagement visé au point 2°, c, du troisième alinéa. Lorsque certains acquéreurs ne respectent pas l'engagement, les droits complémentaires et l'amende auxquels ils sont indivisiblement tenus, sont déterminés en proportion de leur part légale dans l'acquisition. L'amende n'est toutefois pas due lorsque le non-respect de l'engagement précité résulte d'une force majeure ».

B.2. La Cour est interrogée sur la compatibilité de l'article 46*bis*, alinéa 3, 1°, précité avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle cette disposition ne prévoit pas de réduction de la base imposable (« abattement ») en proportion de la quote-part dans l'achat, au bénéfice d'un acquéreur qui n'est pas plein propriétaire de la totalité d'un autre bien immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation, si l'acquisition s'effectue avec un coacquéreur qui possède déjà la totalité en pleine propriété d'un autre bien immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation.

Le juge *a quo* observe à cet égard que l'abattement est accordé entièrement si l'acquéreur achète seul le même bien immeuble et que l'abattement est accordé partiellement si

l'acquéreur achète le même bien immeuble avec un coacquéreur qui n'est pas non plus plein propriétaire de la totalité d'un autre bien immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation.

B.3. L'article 46*bis* a été inséré par l'article 6 du décret de la Région flamande du 1er février 2002 portant modification (en ce qui concerne la Région flamande) du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.

Les travaux préparatoires de ce décret mentionnent :

« Le Gouvernement flamand estime [...] qu'une intervention fiscale doit être accordée au redevable qui acquiert une habitation pour la première fois, à condition qu'il y établisse aussi sa résidence principale de manière effective. L'objectif est de diminuer le seuil d'incitation fiscale pour les redevables qui souhaitent acquérir une habitation » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2001-2002, n° 963/1, p. 5).

« Cet article [6] instaure un abattement dans le cadre de l'acquisition par des personnes physiques d'une habitation qui leur servira de résidence principale.

L'objectif de cette mesure est que l'abattement constituera un complément au concept de la reportabilité. Celui qui ne peut pas bénéficier d'une imputation ou d'une restitution dans le cadre de la reportabilité, voit s'appliquer une mesure compensatoire : un abattement à concurrence de 12 500 euros.

Une combinaison de la reportabilité avec l'abattement est évidemment exclue, les deux avantages visant au contraire chacun un groupe cible différent. La reportabilité s'applique aux redevables qui sont déjà propriétaires de leur résidence principale, l'abattement s'applique aux redevables qui acquièrent leur première habitation.

Les conditions de l'abattement s'appliquent, *mutatis mutandis*, parallèlement aux conditions de la reportabilité » (*ibid.*, p. 7).

B.4. L'article 46*bis*, alinéa 3, 1°, en cause soumet la réduction de la base imposable à la condition qu'aucun des acquéreurs, à la date de la convention d'acquisition, ne soit plein propriétaire de la totalité d'un autre bien immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation et prévoit que, si l'acquisition est faite par plusieurs personnes, celles-ci doivent en outre, à la date précitée, ne pas posséder conjointement la totalité en pleine propriété d'un autre bien immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation.

Lorsqu'un des acquéreurs, séparément ou conjointement, est déjà plein propriétaire, à la date de la convention d'acquisition, de la totalité d'un autre bien immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation, il ne peut pas prétendre à la réduction de la base imposable.

B.5.1. La mesure en cause repose sur un critère objectif, à savoir le fait de ne pas posséder - séparément ou conjointement avec d'autres coacquéreurs -, à la date de la convention d'acquisition, la totalité en pleine propriété d'un autre bien immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation.

B.5.2. Cette mesure est pertinente par rapport à l'objectif mentionné en B.3 qui est poursuivi par le législateur décréteur, à savoir réduire le seuil d'incitation fiscale pour les redevables qui souhaitent acquérir leur première habitation.

La circonstance que des redevables ne peuvent pas prétendre à l'abattement lorsque, séparément ou conjointement, ils possèdent déjà « la totalité » en pleine propriété d'une autre habitation n'y change rien. Ainsi, on évite le risque de « pouvoir à chaque fois bénéficier à nouveau de l'abattement lors de l'achat de parts indivises » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2001-2002, n° 963/4, p. 20), de sorte que l'évasion fiscale puisse être évitée (*ibid.*, p. 11), *a fortiori* dès lors que l'abattement « concerne le bien et n'est donc pas *intuitu personae*. Il n'y a qu'une seule somme par bien » (*Ann.*, Parlement flamand, séance plénière, n° 24, 16 janvier 2002, p. 15). On envisage donc l'abattement par bien immeuble et non par acheteur et il est indivisible. Par conséquent, l'abattement est un droit unique en ce sens qu'il ne peut être appliqué qu'une seule fois à une même acquisition, peu importe le nombre d'acheteurs (Circulaire n° 3-4 du 17 janvier 2002, 4.1.5, www.fisconet.be).

B.5.3. La mesure en cause n'a pas d'effets disproportionnés, eu égard à la répercussion financière relativement limitée pour le redevable concerné.

Du reste, le contribuable qui n'est pas plein propriétaire de la totalité d'un autre bien immeuble destiné à l'habitation et qui souhaite acquérir une première habitation a le choix d'acquérir cette habitation seul ou avec d'autres coacquéreurs. Ainsi, ce contribuable pourra bénéficier, lorsqu'il choisit d'acquérir seul cette habitation, de l'abattement complet.

B.6. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 46*bis*, alinéa 3, 1°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, avant la modification de cet article par le décret de la Région flamande du 19 décembre 2008, ne viole pas les articles 10, 11 et 172 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 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 30 juin 2011.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt