

Numéro du rôle : 5187
Arrêt n° 48/2012 du 22 mars 2012

ARRET

En cause : le recours en annulation du décret de la Région flamande du 23 décembre 2010 « portant modification du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, pour éviter un prélèvement simultané de T.V.A. et de droits d'enregistrement sur le même terrain », introduit par Jessica Michielsens et Gilles Verlé.

La Cour constitutionnelle,

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

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 24 juin 2011 et parvenue au greffe le 14 juillet 2011, Jessica Michielsens et Gilles Verlé, demeurant à 9050 Ledeborg, Jacques Eggermontstraat 20, ont introduit un recours en annulation du décret de la Région flamande du 23 décembre 2010 « portant modification du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, pour éviter un prélèvement simultané de T.V.A. et de droits d'enregistrement sur le même terrain » (publié au *Moniteur belge* du 31 décembre 2010, deuxième édition).

Le Gouvernement flamand a introduit un mémoire.

Par ordonnance du 9 février 2012, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 29 février 2012, après avoir invité Jessica Michielsens à communiquer à la Cour, au plus tard le 22 février 2012, ainsi qu'au conseil du Gouvernement flamand, dans le même délai, une copie de la convention de vente de l'appartement et de la convention d'achat de l'habitation neuve.

Le 22 février 2012, les parties requérantes ont transmis à la Cour les documents demandés.

A l'audience publique du 29 février 2012 :

- ont comparu :

. Jessica Michielsens et Gilles Verlé, en personne;

. Me L. Ongenae *loco* Me T. Lauwers, avocats au barreau de Gand, pour le Gouvernement flamand;

- les juges-rapporteurs L. Lavrysen 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. *En droit*

- A -

A.1. Dans leur requête, qui a été introduite par « Jessica Michielsens, ainsi que son partenaire Gilles Verlé », les parties requérantes exposent qu'elles ont acheté un appartement en 2007, sur lequel 10 p.c. de droits d'enregistrement ont été perçus. Elles disent avoir vendu l'appartement en 2011 pour acheter peu de temps après

un immeuble d'habitation neuf. Ce dernier achat est soumis à l'application du décret du 23 décembre 2010 « portant modification du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, pour éviter un prélèvement simultané de T.V.A. et de droits d'enregistrement sur le même terrain ». Cette situation a pour effet qu'en cas d'acquisition d'un immeuble et du terrain appartenant au même propriétaire, le taux de 21 p.c. de TVA s'applique aux deux éléments, tandis qu'auparavant les 21 p.c. de TVA étaient dus sur l'achat du bâtiment, 10 p.c. de droits d'enregistrement étant perçus sur l'achat du terrain.

Puisque le terrain comme le bâtiment relèvent du régime de la TVA, les parties requérantes ne peuvent plus bénéficier de la reportabilité des droits d'enregistrement lors de l'acquisition d'une nouvelle résidence principale. Elles seraient discriminées sur ce point puisque d'autres acquéreurs peuvent, quant à eux, encore bénéficier de cette reportabilité. C'est notamment le cas lors de l'acquisition d'une habitation plus ancienne, le terrain comme le bâtiment étant soumis aux droits d'enregistrement, ainsi que lors de l'achat d'un nouvel immeuble d'habitation appartenant à deux propriétaires différents (celui du terrain et celui du bâtiment), le terrain relevant des droits d'enregistrement et l'immeuble du régime de la TVA. Ce n'est que lorsque l'acquéreur achète au même propriétaire un nouvel immeuble d'habitation avec le terrain attendant que les droits d'enregistrement disparaissent et que l'acquisition relève dans sa totalité du régime de la TVA. Les parties requérantes reconnaissent qu'une imputation des droits d'enregistrement déjà payés reste possible pendant deux ans dans le cas d'une nouvelle acquisition, mais ce régime ne serait avantageux que pour les marchands de biens. En effet, le citoyen ordinaire n'achète pas une autre habitation tous les deux ans.

A.2. Selon le Gouvernement flamand, le recours a seulement été introduit par Jessica Michielsen. La requête ne serait pas recevable parce qu'elle aurait été signée par le partenaire de la partie requérante et non par la partie requérante elle-même ou par un avocat et aussi parce qu'aucune copie du décret contre lequel le recours est dirigé n'a été joint à la requête. Le Gouvernement flamand conteste également l'intérêt de la partie requérante parce qu'elle ne produit pas les pièces justificatives nécessaires relatives aux contrats d'achat cités plus haut. Enfin, le Gouvernement flamand relève que la partie requérante ne demande nulle part l'annulation du décret attaqué et qu'elle n'indique pas davantage les dispositions de ce décret qu'elle estime contraires au principe d'égalité garanti constitutionnellement, contenu dans les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

A.3. Quant au fond de l'affaire, le Gouvernement flamand reconnaît qu'il s'agit d'une différence de traitement en matière de reportabilité des droits d'enregistrement. En Région flamande, l'acquéreur paie 10 p.c. de droits d'enregistrement sur le prix d'achat d'une habitation existante ou d'un terrain non bâti. Pour des immeubles d'habitation neufs, la situation dépend des facteurs suivants : si l'identité du vendeur du terrain et du bâtiment est la même, l'acheteur s'acquitte de 21 p.c. de TVA sur le prix total d'acquisition; si l'identité du vendeur du terrain et du bâtiment n'est pas la même, l'acquéreur paie 10 p.c. de droits d'enregistrement sur le terrain et 21 p.c. de TVA sur le bâtiment. Une des conditions de base pour bénéficier de la reportabilité des droits d'enregistrement est l'acquisition d'une nouvelle résidence principale avec application des droits d'enregistrement. Si l'acquisition de la nouvelle résidence principale est entièrement soumise à l'application de la TVA, l'acquéreur ne paie pas (deux fois) les droits d'enregistrement, de sorte qu'il ne saurait être question d'appliquer la reportabilité des droits d'enregistrement en ce qui concerne cette acquisition. Le fait de ne pas répondre à la condition de base ferait nécessairement obstacle à la reportabilité. La différence de traitement ne saurait entraîner de discrimination parce qu'elle concerne des situations fiscales différentes qui sont traitées différemment. En ce qui concerne la reportabilité des droits d'enregistrement, la situation de l'acquéreur qui achète une nouvelle habitation soumise à la TVA n'est pas suffisamment comparable à celle de l'acquéreur qui achète une nouvelle habitation avec application du droit d'enregistrement proportionnel. La différence de traitement entre les deux catégories ne serait pas contraire aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution. De par le fait que l'on exclut la reportabilité si la nouvelle habitation est acquise sous le régime de la TVA, la différence de traitement repose en effet sur un fondement objectif et raisonnable.

Selon le Gouvernement flamand, la partie requérante critique en substance le nouveau régime de TVA qui a été introduit par la loi-programme du 23 décembre 2009 pour respecter une obligation européenne. La perception de la TVA est réalisée par l'autorité fédérale tandis que le droit d'enregistrement proportionnel est perçu par l'autorité flamande. Il résulterait de l'autonomie fiscale des régions qu'elles ne peuvent être contraintes d'octroyer des modérations en raison d'impôts qui sont perçus par d'autres régions ou par l'autorité fédérale. Enfin, le Gouvernement flamand considère que la situation dans laquelle se trouve la partie requérante est le résultat de son propre fait. En effet, elle a elle-même choisi d'acheter une habitation sur laquelle seule la TVA est perçue. Compte tenu du fait que ce n'est que dans de rares cas qu'une nouvelle résidence principale sera acquise sous le régime de la TVA, l'exclusion n'a qu'une portée limitée. Par conséquent, la mesure attaquée n'aurait pas d'effets disproportionnés.

- B -

Quant à la recevabilité

B.1. Le Gouvernement flamand conteste la recevabilité de la requête. Il objecte en premier lieu que certaines exigences de forme n'ont pas été respectées. En outre, l'intérêt à l'annulation du décret attaqué n'aurait pas été démontré.

B.2. Les règles en matière de recevabilité d'une requête tendent à assurer une bonne administration de la justice et à contrer les risques d'insécurité juridique. Cependant, la Cour doit veiller à ne pas appliquer ces règles de manière excessivement formaliste.

B.3. A l'appui de leur intérêt, les parties requérantes font valoir que le décret attaqué ne leur permet pas, dans le cas de la vente de leur appartement et de l'acquisition d'un immeuble d'habitation neuf sous le régime de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), d'obtenir la restitution intégrale ou partielle des droits d'enregistrement qui avaient été payés lors de l'achat de leur appartement.

A la demande de la Cour, les parties requérantes ont produit les pièces justificatives nécessaires des contrats d'achat précités. Il en ressort que la seconde partie requérante était propriétaire de l'appartement et est copropriétaire de l'immeuble d'habitation neuf. Par conséquent, celle-ci justifie de l'intérêt requis.

Etant donné que l'intérêt de l'une des parties requérantes a été démontré, il n'y a pas lieu d'examiner si l'autre partie requérante justifie également d'un intérêt.

B.4. En vertu de l'article 5 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, la requête doit être signée par la personne introduisant le recours. Selon le Gouvernement flamand, la requête n'a été signée que par la seconde partie requérante.

Etant donné que la requête a été signée par la partie requérante dont l'intérêt a été établi, l'exception du Gouvernement flamand ne peut pas entraîner l'irrecevabilité de la requête.

B.5. En vertu de l'article 6 de la loi spéciale précitée, la requête doit indiquer l'objet du recours et contenir un exposé des faits et moyens. Selon le Gouvernement flamand, la requête n'indique pas qu'elle poursuit l'annulation du décret attaqué et ne mentionne pas non plus les articles attaqués.

Il ressort implicitement mais certainement du contenu de la requête que celle-ci vise à l'annulation du décret attaqué. La Cour limitera son examen, le cas échéant, aux dispositions contre lesquelles des griefs sont effectivement dirigés.

B.6. En vertu de l'article 7 de la loi spéciale précitée, la partie requérante doit joindre à sa requête une copie du décret contre lequel le recours est dirigé.

Bien que les parties requérantes aient manqué à cette obligation, le décret contre lequel est dirigé le recours est clairement indiqué, de sorte que la partie défenderesse n'a pas pu se tromper quant à l'objet de ce recours.

B.7. Les exceptions sont rejetées.

Quant aux dispositions attaquées

B.8. Le décret attaqué contient cinq articles. Aux termes de l'article 1er, le décret règle une matière régionale. En vertu de l'article 5, le décret entre en vigueur à la date d'entrée en vigueur des articles 142 à 148 de la loi-programme du 23 décembre 2009, à savoir le 1er janvier 2011.

Ces derniers articles tendent à « soumettre à la TVA les cessions de sol attenantes à un bâtiment neuf ou à une fraction de bâtiment neuf lorsque la cession de ce bâtiment est soumise à la TVA » (*Doc. parl.*, Chambre, 2009-2010, DOC 52-2278/001, p. 76). Le législateur entendait ainsi se conformer à un arrêt de la Cour de justice qui avait jugé « que

l'option en faveur de la taxation exercée lors de la livraison de bâtiments ou de fractions de bâtiments et du sol y attenant doit porter, de manière indissociable, sur les bâtiments ou fractions de bâtiments et le sol y attenant » (CJUE, 8 juin 2000, C-400/98, *Breitsohl*).

Auparavant, lorsqu'un bâtiment était cédé sous le régime de la TVA, cet acte juridique était exempté du droit d'enregistrement proportionnel en vertu de l'article 159, 8°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. Toutefois, cette exemption ne s'appliquait pas au terrain compris dans le contrat.

Les articles 2, 3 et 4 du décret attaqué visent à ce que les règles en matière de droits d'enregistrement soient « mises en conformité avec la réglementation modifiée de la TVA s'appliquant aux terrains attenants » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2010-2011, n° 789/1, p. 2).

B.9.1. En premier lieu, le législateur décrétoal a adapté l'exemption prévue à l'article 159, 8°, précité, pour éviter que tant le droit d'enregistrement proportionnel que la TVA ne doivent être payés lors de l'acquisition d'un « sol y attenant » (article 3 du décret attaqué).

B.9.2. Toujours pour éviter une double imposition, le législateur décrétoal, en modifiant l'article 209 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, a permis la restitution des droits d'enregistrement perçus lorsqu'après la perception des droits d'enregistrement, la TVA devient exigible en raison de l'application de la disposition anti-abus de l'article 1er, § 10, du Code de la TVA (article 4 du décret attaqué).

B.9.3. Enfin, le législateur décrétoal a modifié l'article 61/3 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe afin de permettre que « l'imputation » de droits d'enregistrement dans un cas précis reste possible. Cette « imputation » est liée à la « reportabilité » des droits d'enregistrement qui a été instaurée en Région flamande par le décret du 1er février 2002. Le système de la « reportabilité » consiste, sous certaines conditions, à restituer au redevable, lors de la vente de son habitation et de l'acquisition d'une autre habitation, les droits d'enregistrement déjà payés lors de l'acquisition précédente, soit au moyen d'une « imputation » sur les droits d'enregistrement encore à acquitter (article 61/3),

soit au moyen d'une restitution effective des droits d'enregistrement déjà payés (article 212*bis*).

L'article 61/3, tel qu'il était applicable avant l'entrée en vigueur du décret attaqué, disposait :

« En cas d'acquisition pure d'un immeuble affecté ou destiné à l'habitation par une personne physique en vue d'y établir sa résidence principale, sa part légale dans les droits dus conformément aux articles 44, 53, 2°, ou 57 sur l'acquisition de l'habitation affectée antérieurement à sa résidence principale ou du terrain à bâtir sur lequel cette habitation a été construite est imputée sur sa part légale dans les droits dus sur la nouvelle acquisition, à condition que la nouvelle acquisition ait obtenu date certaine dans les deux ans de la date de l'enregistrement du document ayant donné lieu à l'établissement du droit proportionnel soit sur la revente pure de l'habitation affectée antérieurement à sa résidence principale, soit sur le partage de cette habitation, la personne physique ayant cédé tous ses droits.

Sont exclus de l'imputation conformément aux dispositions du présent article, les droits payés pour l'acquisition d'un immeuble qui n'est pas situé en Région flamande. Sont également exclus de l'imputation les droits complémentaires dus sur une acquisition pour quelque raison que ce soit.

L'imputation conformément aux dispositions du présent article ne donne, en aucun cas, lieu à une restitution.

Lorsqu'une opération, telle que visée au premier alinéa, est précédée par une ou plusieurs opérations similaires et/ou par une ou plusieurs opérations telles que visées au premier alinéa de l'article 212*bis*, les droits qui n'ont pas encore été imputés lors de ces opérations précédentes à la suite de l'application du troisième ou du cinquième alinéa du présent article et/ou les droits qui n'ont pas encore été restitués à la suite de l'application du troisième ou du cinquième alinéa de l'article 212*bis* sont, le cas échéant, ajoutés à la part légale de la personne physique dans les droits dus conformément aux articles 44, 53, 2°, ou 57 sur l'avant-dernière acquisition, pour déterminer le montant imputable sur la dernière acquisition.

Le montant à imputer qui est obtenu en application du premier ou du quatrième alinéa ne peut en aucun cas dépasser 12 500 euros. Ce montant maximal à imputer est déterminé en proportion de la fraction que la personne physique obtient du bien nouvellement acquis ».

En outre, l'article 212*bis* du même Code, tel qu'il est applicable en Région flamande, règle à certaines conditions et dans des termes similaires la restitution des droits d'enregistrement payés lors de la première acquisition d'un bien immobilier en Région flamande au cas où le bien immobilier précédemment acquis en Région flamande et qui était auparavant utilisé comme résidence principale est vendu dans les deux ans ou dans les cinq

ans lorsqu'un terrain à bâtir est acheté après l'acquisition, dans cette même Région, d'une habitation destinée à être la nouvelle résidence principale. La demande de restitution doit être faite dans le document qui donne lieu à la perception du droit d'enregistrement proportionnel.

L'article 61/3 mentionnait comme condition pour « l'imputation » que la nouvelle acquisition ait obtenu date certaine « dans les deux ans de la date de l'enregistrement du document ayant donné lieu à l'établissement du droit proportionnel ». Cette condition ne pouvait, jusqu'au 1er janvier 2011, empêcher l'imputation puisqu'un droit d'enregistrement était toujours perçu (si pas sur la vente de l'habitation, du moins sur celle du terrain attendant). Etant donné que ce terrain doit dorénavant suivre le régime s'appliquant à l'habitation, il n'y a plus d'« établissement du droit proportionnel » lorsque l'habitation est vendue sous le régime de la TVA.

Pour combler cette lacune, l'article 61/3 modifié prévoit que la nouvelle acquisition doit avoir obtenu date certaine dans les deux ans de la date de l'enregistrement du document ayant donné lieu « ou bien à l'établissement du droit proportionnel », « ou bien à l'exemption du droit proportionnel en application de l'article 159, 8° » (article 2 du décret attaqué).

Quant au grief

B.10. Les parties requérantes font valoir que les acquéreurs d'une nouvelle habitation avec le terrain y attendant sous le régime de la TVA sont discriminés par rapport aux autres acquéreurs d'une habitation en ce qu'ils ne peuvent pas obtenir la restitution de droits d'enregistrement déjà payés dans le passé lorsqu'ils vendent leur précédente habitation.

La Cour doit donc examiner si le décret attaqué est compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination, garanti par les articles 10 et 11 de la Constitution et par l'article 172 de celle-ci, qui constitue une application particulière de ce principe en matière fiscale.

B.11. La règle de la « reportabilité » des droits d'enregistrement, par imputation ou par restitution, lors de l'acquisition d'une nouvelle résidence principale vise, en abaissant le seuil fiscal, à augmenter la mobilité sur le marché du logement. Puisqu'à l'achat d'une habitation, les droits d'enregistrement sont réduits à concurrence des droits d'enregistrement déjà payés lors de l'acquisition d'une précédente habitation - déjà revendue entre-temps -, les propriétaires sont incités à acquérir une nouvelle habitation lorsque l'habitation existante ne répond plus à leurs besoins personnels ou professionnels.

B.12. Il appartient au législateur compétent de déterminer les exemptions aux impôts qu'il prévoit. Il dispose en la matière d'une marge d'appréciation étendue. La Cour ne peut sanctionner les choix politiques du législateur et les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont manifestement déraisonnables.

B.13. La différence de traitement en cause repose sur un critère objectif, à savoir l'assujettissement de l'acquisition de la nouvelle habitation au régime de la TVA ou au régime des droits d'enregistrement.

Néanmoins, ce critère n'est pas pertinent par rapport au but mentionné en B.11 que poursuit le législateur décrétoal, à savoir abaisser le seuil fiscal pour les redevables qui souhaitent changer de résidence principale.

Tant lors de l'acquisition d'une nouvelle habitation pour laquelle la TVA est due que lors de l'acquisition d'une habitation pour laquelle des droits d'enregistrement sont dus, il est en effet question d'un seuil fiscal, qui est même plus élevé dans le premier cas. Certes, le constat qu'aucun droit d'enregistrement n'est payé à l'acquisition de la nouvelle habitation empêche une imputation des droits d'enregistrement déjà payés. Toutefois, il ne constitue pas un obstacle à la restitution des droits d'enregistrement déjà payés.

B.14. Enfin, le constat qu'une modification de la législation fédérale en matière de TVA contrecarre les intentions du législateur décrétoal en matière de droits d'enregistrement ne saurait dispenser ce dernier de respecter le principe d'égalité et de non-discrimination. En

effet, il ressort du B.13 qu'il ne lui est pas impossible ni exagérément difficile de mener efficacement la politique qui lui a été confiée.

B.15. En s'abstenant, lorsqu'il a mis les règles en matière de droits d'enregistrement en conformité avec les règles modifiées en matière de TVA, de permettre également la restitution des droits d'enregistrement si la nouvelle habitation est acquise sous le régime de la TVA, le législateur décréto a laissé subsister une différence de traitement manifestement déraisonnable et a violé les articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Par conséquent, ces droits d'enregistrement doivent être restitués.

B.16. Le grief est fondé.

Par ces motifs,

la Cour

annule le décret de la Région flamande du 23 décembre 2010 « portant modification du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, pour éviter un prélèvement simultané de T.V.A. et de droits d'enregistrement sur le même terrain », en ce qu'il ne permet pas la restitution des droits d'enregistrement lors de l'acquisition d'une nouvelle habitation avec le terrain y attenant sous le régime de la TVA.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 22 mars 2012.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt