



Cour constitutionnelle

Arrêt n° 118/2022
du 29 septembre 2022
Numéro du rôle : 7590

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 46bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, tel qu'il est applicable en Région de Bruxelles-Capitale, posée par le Tribunal de première instance francophone de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents P. Nihoul et L. Lavrysen, des juges T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters, S. de Bethune, E. Bribosia et W. Verrijdt, et, conformément à l'article 60bis de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du juge émérite J.-P. Moerman, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président P. Nihoul,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par jugement du 12 mai 2021, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 1er juin 2021, le Tribunal de première instance francophone de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 46bis du Code des droits d'enregistrement applicable en Région de Bruxelles-Capitale, dans sa version en vigueur à la date du 28 décembre 2009 (date de l'acquisition d'un bien constituant le fait générateur des droits litigieux), viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, lus seuls ou en combinaison avec l'article 172 de la Constitution et le principe général de droit applicable en droit fiscal selon lequel la rigueur de la loi est tempérée en cas de force majeure, en ce que les acquéreurs visés par cette disposition se trouvant pour cause de force majeure dans l'incapacité de respecter la condition d'établissement de leur résidence principale à l'endroit de l'immeuble acquis dans les deux ans, prévue par l'alinéa 6, 2°, b), ne sont pas exonérés des droits d'enregistrement complémentaires, l'alinéa 8 de cette disposition prévoyant seulement que l'amende n'est pas due lorsque le non-respect de l'engagement résulte de la force majeure,

- alors que les acquéreurs visés par cette disposition qui sont confrontés à un cas de force majeure les empêchant de respecter la condition de maintien de leur résidence principale dans la Région de Bruxelles-capitale (ou dans l'immeuble acquis, suivant le texte applicable à partir du 1er janvier 2013) pendant une durée ininterrompue d'au moins cinq ans, prévue par l'alinéa 6, 2°, c), sont exonérés du paiement de l'amende et des droits d'enregistrement complémentaires (dernier alinéa de l'article 46bis);

- et alors que, de manière plus large, sur la base du principe général selon lequel la rigueur de la loi est tempérée en cas de force majeure, sauf dérogation justifiée, les personnes qui sont empêchées par force majeure de respecter une condition prévue par la loi fiscale peuvent prétendre à une dispense du prélèvement ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Elise De Maeyer, assistée et représentée par Me A. Scheyvaerts, avocat au barreau de Bruxelles;

- le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, assisté et représenté par Me C. Molitor et Me V. Feyens, avocats au barreau de Bruxelles;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me M. Demartin et Me R. Dubail, avocats au barreau de Bruxelles.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale;

- le Conseil des ministres.

Par ordonnance du 8 juin 2022, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs T. Detienne et W. Verrijdt, 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 29 juin 2022 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 29 juin 2022.

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*

Le 28 décembre 2009, E. De Maeyer acquiert un immeuble et bénéficie à cette occasion d'un abattement de 75 000 euros sur la base du calcul des droits d'enregistrement, en vertu de l'article 46bis du Code des droits

d'enregistrement, tel qu'il était en vigueur dans la Région de Bruxelles-Capitale au moment de cette acquisition. Elle se domicilie dans le bien en date du 12 mars 2012, soit plus de deux ans après l'acquisition. En conséquence, elle se voit réclamer le paiement de droits d'enregistrement complémentaires et infliger une amende pour non-respect des conditions liées à l'abattement des droits d'enregistrement. Elle invoque auprès de l'administration un cas de force majeure l'ayant empêchée de se domicilier plus rapidement dans le bien. Le bureau sécurité juridique compétent reconnaît la force majeure et, en conséquence, annule l'amende. Par contre, les droits complémentaires restent dus, en application de l'article 46bis du Code des droits d'enregistrement. E. De Maeyer saisit le Tribunal de première instance francophone de Bruxelles d'une demande d'annulation ou de dégrèvement de ces droits d'enregistrement complémentaires. Devant ce Tribunal, elle soutient que la disposition en cause fait naître une discrimination et l'invite dès lors à interroger la Cour à ce sujet.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. E. De Maeyer, partie demanderesse devant le Tribunal de première instance francophone de Bruxelles, constate que l'article 46bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, tel qu'il est applicable en Région de Bruxelles-Capitale, produit des effets différents selon que la force majeure empêche la réalisation de la condition relative à l'établissement de la résidence principale dans les deux ans de l'acquisition de l'immeuble ou qu'elle empêche la réalisation de la condition relative au maintien, pendant cinq ans, de la résidence principale dans l'immeuble acquis. Elle expose que la force majeure n'a qu'un effet limité lorsqu'elle empêche l'acquéreur d'établir sa résidence principale dans le bien dans les deux ans de l'acquisition, puisque, dans ce cas, elle ne dispense que du paiement de l'amende, alors que, lorsqu'elle empêche l'acquéreur de maintenir sa résidence sur le territoire de la Région bruxelloise durant cinq ans, elle a pour effet de l'exonérer de l'obligation de payer les droits complémentaires. Elle souligne que la limitation de l'effet de la force majeure aux seules amendes fiscales en cas de non-respect de la condition de domiciliation dans le bien dans les deux ans de l'acquisition n'a fait l'objet d'aucune discussion ni justification lors des travaux parlementaires.

A.1.2. E. De Maeyer estime que les catégories d'acquéreurs mentionnées dans la question préjudicielle sont totalement comparables et que, de manière plus large, les acquéreurs d'un bien qui ne sont pas exonérés des droits d'enregistrement complémentaires alors qu'une force majeure les empêche de satisfaire aux conditions de la loi fiscale se trouvent dans une situation comparable à celle de tout contribuable qu'une force majeure empêche de respecter la loi fiscale et qui peut prétendre à une dispense de prélèvement pour ce motif. Elle fait valoir qu'aucun objectif particulier ne justifie que la disposition en cause produise des effets différents selon que la force majeure empêche la réalisation de la condition relative à l'établissement de la résidence principale dans l'immeuble dans les deux ans de son acquisition ou qu'elle empêche la réalisation de la condition relative au maintien de cette résidence pendant cinq ans.

A.1.3. E. De Maeyer rappelle que la Cour consacre le principe selon lequel la rigueur de la loi fiscale est tempérée en cas de force majeure et que la Cour de cassation a reconnu la force majeure comme une cause générale d'exonération en droit fiscal qui peut toujours être invoquée, même dans le silence de la loi (Cass., 26 février 2016, F.15.0039.F). Elle fait valoir que la prise en compte de la force majeure est un principe général de droit à valeur constitutionnelle, dans la mesure où elle concerne le respect du droit de propriété garanti à l'article 16 de la Constitution et à l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

A.2.1. Le Conseil des ministres rappelle que la Cour constitutionnelle a considéré à plusieurs reprises que la rigueur de la loi peut être tempérée en cas de force majeure ou d'erreur invincible, pour autant que la loi n'y déroge pas expressément. Il estime que, dès lors que le texte prévoit expressément que la force majeure peut être invoquée pour une raison spécifique, il y a lieu de considérer qu'il l'exclut dans les autres cas. Il conclut de l'examen du texte de la disposition en cause que le législateur ordonnancier bruxellois a délibérément voulu limiter les effets de la force majeure lorsque celle-ci a empêché l'acquéreur d'établir sa résidence principale dans le bien acquis dans les deux ans qui ont suivi l'enregistrement de l'acte d'achat.

A.2.2. Le Conseil des ministres estime que le législateur ordonnancier bruxellois a tenu compte du fait que les travaux de rénovation sont en principe prévisibles au moment de l'acquisition et de la demande d'abattement et qu'il a prévu un délai de deux ans pour permettre l'accomplissement de travaux lourds. Il considère que le délai de cinq ans de maintien de la résidence sur le territoire de la Région bruxelloise est quant à lui plus long et plus difficile à respecter et que sa prévisibilité est plus limitée, dès lors que des événements imprévus ayant pour effet d'obliger l'acquéreur à déménager peuvent survenir dans ce délai. Il explique que c'est pour cette raison qu'une exonération des droits complémentaires et des intérêts est possible en cas de force majeure survenant dans les cinq ans. Il ajoute que, du point de vue des objectifs poursuivis au moyen de l'abattement en cause, à savoir attirer dans la Région de Bruxelles-Capitale des jeunes ménages aux revenus moyens, l'acquéreur qui échoue à satisfaire à la condition de maintien de son domicile pendant cinq ans a déjà accompli une partie de ces objectifs en s'installant dans la Région, en rénovant l'habitation et en contribuant à la vie économique et aux recettes fiscales de la Région. Il estime qu'il serait par conséquent disproportionné de le soumettre au même régime de sanctions qu'un acquéreur qui, en ne se domiciliant pas en Région de Bruxelles-Capitale, ne participe aucunement à la réalisation des objectifs poursuivis par le législateur ordonnancier bruxellois.

A.3.1. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale constate que la question préjudicielle invite à comparer la situation de l'acquéreur qui a bénéficié de l'abattement et qui, en raison d'un cas de force majeure, n'a pas pu respecter la condition relative à l'établissement de sa résidence principale dans le bien dans les deux ans de l'enregistrement de l'acte d'acquisition et la situation de l'acquéreur qui a bénéficié de l'abattement et qui, en raison d'un cas de force majeure, n'a pas pu respecter la condition relative au maintien de sa résidence principale dans le bien durant les cinq années qui ont suivi l'établissement de la résidence. Il fait valoir que ces deux conditions ne revêtent pas la même importance au regard des objectifs poursuivis par le législateur ordonnancier et en déduit que le non-respect de la première condition n'est pas comparable au non-respect de la seconde condition. Il estime que ces différences justifient que, dans le premier cas, la force majeure n'entraîne pas une exonération du paiement des droits complémentaires.

A.3.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale déduit du libellé de la disposition en cause ainsi que des travaux préparatoires de celle-ci que les droits complémentaires sont dus par l'acquéreur qui ne satisfait pas à l'engagement d'établir sa résidence principale dans les deux ans, même lorsque cette défaillance est due à un cas de force majeure. Il souligne par ailleurs qu'aucune amende n'est prévue lorsque c'est la condition du maintien de la résidence pendant cinq ans qui n'est pas remplie, le législateur ordonnancier ayant eu égard à la liberté d'établissement du domicile et au fait que, même s'il ne s'agit pas d'une force majeure, il peut y avoir de bons motifs de déménager. Il ajoute que l'établissement de la résidence principale dans le bien dans les deux ans de son acquisition est un acte volontaire instantané, alors que le maintien de cette résidence durant cinq ans est davantage soumis aux aléas de la vie.

A.3.3. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale précise encore que l'objectif principal de la mesure est d'encourager les ménages à acquérir un logement familial sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale et que le dispositif a dès lors pour but d'octroyer un avantage aux personnes physiques qui ont l'intention d'y établir leur résidence principale, afin de les aider à devenir propriétaires de leur logement. Il insiste sur le fait que la condition de maintenir la résidence durant cinq ans est une condition « de second rang » par rapport à la condition d'établir sa résidence dans le bien acquis dans les deux ans car l'objectif précité est déjà atteint en grande partie lorsque l'acquéreur se domicilie dans le bien dans les deux ans de l'achat.

A.4.1. Dans son mémoire en réponse, le Conseil des ministres signale que la sanction d'amende infligée lorsque la condition d'installation de la résidence principale dans le bien dans les deux ans de son acquisition n'est pas respectée est justifiée par la nécessité de préserver le système de l'abattement contre les abus auxquels des promoteurs ou des spéculateurs pourraient se livrer en acquérant des biens à des fins autres que l'établissement de leur résidence principale, tout en bénéficiant pour ce faire d'un avantage fiscal. Il relève par ailleurs que le système de l'abattement repose sur l'accomplissement successif et cumulatif de plusieurs conditions, de sorte que le respect de ces conditions est évalué successivement et que l'avantage est perdu si la condition précédente n'a pas été respectée. Il déduit du fait que l'acquéreur est libéré des obligations ultérieures si l'acquéreur ne respecte pas l'une

des conditions, qu'une différence fondamentale existe entre l'acquéreur qui a respecté uniquement la condition de maintien mais pas la condition d'établissement dans les deux ans et l'acquéreur qui a respecté les deux conditions. À cet égard, il expose que le premier a maintenu sa résidence dans le bien acquis librement et pour des motifs qui lui sont propres alors qu'il ne bénéficiait plus de l'abattement, tandis que le second y a maintenu sa résidence pour continuer à bénéficier de l'abattement. Il considère, en conséquence, que la situation décrite par E. De Maeyer n'existe pas, puisque le bénéfice de l'abattement est perdu dès qu'une condition n'est pas remplie.

A.4.2. Le Conseil des ministres rappelle que le principe général de droit de la force majeure dérive du Code civil et que la Cour a déjà admis que le législateur déroge à ce principe. Il en déduit qu'il ne s'agit pas d'un principe à valeur constitutionnelle.

A.5. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale estime que la partie demanderesse devant la juridiction *a quo*, dans la façon dont elle présente la question préjudicielle, fait fi de la circonstance que le législateur ordonnancier a posé comme condition essentielle du bénéfice de la mesure en cause le fait d'établir sa résidence principale dans l'immeuble dans les deux ans de son acquisition. Il estime que la condition du maintien de la résidence principale sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale pendant une période de cinq ans est secondaire. Il en conclut que les catégories de personnes comparées par la partie demanderesse ne sont pas comparables.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle porte sur l'article 46*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe tel qu'il est applicable dans la Région de Bruxelles-Capitale. Dans sa version applicable au litige pendant devant la juridiction *a quo*, cet article disposait :

« En ce qui concerne les ventes, la base imposable déterminée conformément aux articles 45 et 46 est réduite de 60.000 euros en cas d'acquisition par une personne physique de la totalité en pleine propriété d'un immeuble affecté ou destiné en tout ou en partie à l'habitation, en vue d'y établir la résidence principale de l'acquéreur.

Le même abattement est applicable en cas d'acquisition par deux ou plusieurs personnes physiques de la totalité en pleine propriété d'un immeuble affecté ou destiné en tout ou en partie à l'habitation en vue d'y établir la résidence principale commune des acquéreurs.

Pour l'application de cet article, est considérée comme résidence principale, sauf preuve contraire, l'adresse à laquelle les acquéreurs sont inscrits dans le registre de la population ou dans le registre des étrangers. La date d'inscription dans ces registres vaut comme date d'établissement de la résidence principale.

L'abattement prévu aux alinéas 1 et 2 est porté à 75.000 euros lorsque l'acquisition concerne un immeuble situé dans un espace de développement renforcé du logement et de la rénovation, tel que délimité dans le Plan régional de développement pris en exécution des articles 16 à 24 de l'ordonnance du 29 août 1991 organique de la planification et de l'urbanisme.

La réduction de la base imposable ne s'applique pas en cas d'acquisition d'un terrain à bâtir. Cette exclusion ne s'applique pas pour l'acquisition d'un appartement en construction ou sur plan.

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

1° l'acquéreur 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; lorsque l'acquisition est faite par plus d'une personne, chaque acquéreur doit remplir cette condition et, en outre, les acquéreurs ne peuvent posséder ensemble la totalité en pleine propriété d'un autre immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation;

2° dans ou au pied du document qui donne lieu à la perception du droit d'enregistrement proportionnel ou dans un écrit signé joint à ce document, les acquéreurs sont tenus de :

a) déclarer qu'ils remplissent la condition visée au 1° de cet alinéa;

b) s'engager à établir leur résidence principale à l'endroit de l'immeuble acquis :

- s'il s'agit d'une habitation existante, dans les deux ans :

- soit de la date de l'enregistrement du document qui donne lieu à la perception du droit d'enregistrement proportionnel, lorsque ce document est présenté à l'enregistrement dans le délai prévu à cet effet;

- soit de la date limite pour la présentation à l'enregistrement, lorsque ce document est présenté à l'enregistrement après l'expiration du délai prévu à cet effet;

- s'il s'agit d'un appartement en construction ou sur plan, dans les trois ans de la même date.

c) s'engager à maintenir leur résidence principale dans la Région de Bruxelles-Capitale pendant une durée ininterrompue d'au moins cinq ans à compter de la date de l'établissement de leur résidence principale dans l'immeuble pour lequel la réduction a été obtenue.

S'il s'avère que la déclaration visée au 2°, a), de l'alinéa 6, est 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 satisfait à l'engagement visé au 2°, b), de l'alinéa 6. Lorsque certains acquéreurs ne satisfont pas à cet engagement, les droits complémentaires et l'amende auxquels ils sont indivisiblement tenus, sont déterminés en proportion de leur part légale dans

l'immeuble acquis. L'amende n'est toutefois pas due lorsque le non-respect de l'engagement résulte de la force majeure.

Sauf cas de force majeure, les mêmes droits complémentaires majorés de l'intérêt légal au taux fixé en matière civile à compter de la date limite pour la présentation à l'enregistrement du document qui donne lieu à la perception du droit proportionnel, sont dus indivisiblement par les acquéreurs lorsqu'aucun d'eux ne satisfait à l'engagement visé au 2^o, c), de l'alinéa 6 ».

B.1.2. Cette disposition a été insérée dans le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe par l'article 2 de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 20 décembre 2002 « modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe » (ci-après : l'ordonnance du 20 décembre 2002). Les montants des abattements ont été majorés par l'article 2 de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 10 février 2006 « modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe » (ci-après : l'ordonnance du 10 février 2006). Cette disposition a encore fait l'objet de modifications ultérieures qui ne sont pas applicables au litige pendant devant la juridiction *a quo*.

B.1.3. La disposition en cause prévoit une réduction de la base imposable des droits d'enregistrement, lorsqu'il s'agit de l'achat d'une habitation propre. L'octroi et le maintien de cet avantage fiscal sont subordonnés à la réalisation de trois conditions. Premièrement, l'acquéreur ne peut, à la date de la convention d'acquisition, posséder en pleine propriété la totalité d'un autre immeuble destiné à l'habitation. Deuxièmement, l'acquéreur doit, dans les deux ans qui suivent l'enregistrement, établir sa résidence principale à l'endroit de l'immeuble acquis. Troisièmement, il doit maintenir sa résidence principale dans la Région de Bruxelles-Capitale pendant les cinq années qui suivent l'établissement de celle-ci dans l'immeuble acquis.

B.1.4. L'exposé général de l'exposé des motifs de l'ordonnance du 20 décembre 2002 mentionne :

« Attirer des habitants à revenus moyens constitue un des objectifs prioritaires de l'accord du Gouvernement bruxellois et du Plan Régional de développement. Dans la perspective d'atteindre cet objectif, il ne faut pas négliger l'importance du levier fiscal, principalement en matière de droits d'enregistrement. Une réforme de ces droits d'enregistrement peut contribuer à ce que le prix des logements familiaux à Bruxelles reste concurrentiel par rapport à celui des logements dans la périphérie, certainement pour les catégories de personnes ciblées, et en particulier pour les jeunes ménages.

L'installation d'habitants à revenus moyens et de jeunes ménages dans la Région bruxelloise, présente un certain nombre d'avantages sur le plan fiscal et financier. La capacité fiscale de la population générera en premier lieu des revenus complémentaires pour les communes via les centimes additionnels communaux à l'impôt des personnes physiques.

On peut également s'attendre à une augmentation du produit d'autres impôts qui reviennent à la Région (tels les droits de succession et les droits d'enregistrement, la taxe de circulation, la taxe régionale autonome). L'arrivée de nouvelles familles contribuera à la rénovation du patrimoine immobilier, à la diminution d'immeubles abandonnés et à l'amélioration de l'environnement urbain. Une augmentation du produit régional a des effets positifs pour différents secteurs de la vie économique. Et enfin, le trafic dû aux navetteurs peut diminuer.[...]

La première modification au droit d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles a spécifiquement pour but d'encourager les ménages à revenus moyens à acquérir un logement familial sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale. C'est pourquoi il est accordé un abattement important en matière de droits d'enregistrement lors d'une acquisition d'une habitation sise en Région bruxelloise par une ou plusieurs personnes physiques qui ont l'intention d'y établir leur résidence principale. Une telle mesure a un caractère social prononcé, étant donné que la réduction est relativement plus importante pour l'achat d'une habitation moyenne que pour l'achat d'une maison de standing. Le maintien de cette réduction d'impôt est subordonné à l'obligation pour l'acquéreur de rester domicilié dans la Région bruxelloise durant plusieurs années après l'achat, sous peine de devoir rembourser l'abattement.

La proposition bruxelloise, en ne visant qu'une catégorie bien déterminée d'acheteurs, offre à ces personnes un avantage qui n'entraînera pas ou peu d'augmentation des prix du marché immobilier mais qui leur permettra de mieux se positionner sur le marché et, par exemple, d'accéder à un logement plus confortable ou de disposer d'un budget plus important pour des travaux de rénovation.

En effet, on constate que bon nombre de jeunes ménages sont aujourd'hui à nouveau attirés par la ville. Un avantage fiscal approprié peut les convaincre de ne pas s'installer dans la périphérie toute proche et ainsi enrayer le phénomène de paupérisation propre aux centres urbains.

Bruxelles connaît en outre un certain nombre de quartiers dont il convient d'encourager la rénovation. En plus des efforts importants mis en œuvre par la Région et les communes (contrats de quartiers, projets SDRB,...), il convient de développer la rénovation individuelle des immeubles en accordant un avantage substantiel aux transactions immobilières qui se déroulent au sein des espaces de développement renforcés du logement et de la rénovation définis dans le Plan régional de développement. Il convient dès lors d'attirer les jeunes ménages également vers ces quartiers » (*Doc. parl.*, Parlement bruxellois, 2002-2003, A-361/1, pp. 1-3).

En outre, le commentaire des articles relatif à la disposition en cause mentionne :

« Pour bénéficier de la réduction, les acquéreurs doivent établir leur résidence principale dans le bien acquis (ne favoriser que fiscalement l'acquisition, sans plus, pourrait stimuler la spéculation et l'abandon d'immeubles, avec pour résultat un effet contraire au but recherché).

Dans le cas où des rénovations seraient nécessaires ou que des locataires occupent le bien, les acquéreurs disposent de deux ans pour s'acquitter de cette formalité. [...]

La loi fédérale du 19 mai 1998 portant modification, entre autres, de l'article 60 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, prévoit actuellement une obligation, pour bénéficiaire du tarif réduit à 6 pour cent, de s'inscrire endéans un délai de trois ans, à l'adresse du bien acquis; cette inscription dans le registre de la population ou dans le registre des étrangers doit en outre être maintenue pendant une durée interrompue de trois ans au moins.

L'obligation proposée ici est plus souple, dans le sens où la résidence principale, sauf cas de force majeure, doit rester établie dans la Région de Bruxelles-Capitale, mais pas nécessairement dans le bien acquis. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale souhaite soutenir l'acquisition et la rénovation d'habitations existantes via des incitants fiscaux, mais il ne souhaite certainement pas empêcher la mobilité géographique des personnes au sein de la Région.

Le contrôle du respect des conditions se déroulera en trois phases. Lors de l'enregistrement de l'acte, il sera vérifié si, dans le chef des acquéreurs, il a été satisfait à la condition négative relative au fait de déjà posséder une habitation. Le contrôle concernant le respect de la seconde condition, s'effectuera après que le délai de deux ans pour l'établissement du domicile principal à l'adresse du bien se soit écoulé; après cinq ans à compter de cet établissement, il sera contrôlé si la dernière condition (maintien du domicile principal en Région bruxelloise) a été remplie » (*ibid.*, pp. 5-6).

B.2.1. La question préjudicielle porte sur le huitième alinéa de cette disposition, qui prévoit que, si l'acquéreur n'établit pas sa résidence principale à l'endroit de l'immeuble acquis au plus tard deux ans après l'enregistrement de l'acte, des droits complémentaires calculés sur le montant de la réduction de la base imposable sont dus. Une amende est également due dans cette hypothèse, sauf si l'acquéreur peut démontrer que le non-respect de cet engagement résulte de la force majeure.

B.2.2. La juridiction *a quo* interprète cette disposition en ce sens que si le défaut d'établir la résidence dans l'immeuble dans les deux ans de l'enregistrement résulte de la force majeure, l'amende n'est pas due, mais que les droits complémentaires restent dus, la force majeure ne dispensant pas du paiement des droits complémentaires dans ce cas. La Cour examine la disposition en cause dans cette interprétation.

B.3. Il ressort du jugement de renvoi que la personne qui a acquis le bien immobilier, qui s'est engagée à y établir sa résidence principale dans les deux ans et qui a en conséquence bénéficié de l'abattement prévu par la disposition en cause a, en raison d'une circonstance de

force majeure, été empêchée de s'établir dans le bien dans le délai de deux ans. L'intéressée a néanmoins installé sa résidence principale dans l'immeuble peu de temps après l'écoulement de ce délai et l'y a maintenue pendant la période de cinq ans qui a suivi. Il en résulte qu'en l'espèce, les première et troisième conditions pour bénéficier de l'abattement en cause ont été remplies et que la deuxième condition n'a pu être remplie qu'au-delà du délai prescrit, en raison de la survenance d'un cas de force majeure. La force majeure a donc empêché non pas la réalisation de la condition d'établir la résidence à l'endroit du bien acquis, mais le respect du délai de deux ans dans lequel cet établissement devait avoir lieu. La Cour limite son examen de la question préjudicielle à cette hypothèse.

B.4.1. La Cour est invitée à comparer la situation de l'acquéreur qui, en raison d'une circonstance de force majeure, est empêché d'installer sa résidence principale dans le bien acquis au plus tard deux ans après l'enregistrement de l'acte d'achat avec la situation de l'acquéreur qui, en raison d'une circonstance de force majeure, est empêché de maintenir sa résidence principale dans la Région de Bruxelles-Capitale durant les cinq années qui suivent l'installation dans le bien acquis. Alors que le second est exonéré du paiement des droits d'enregistrement complémentaires sur le montant de l'abattement, le premier est tenu au paiement de ces droits. Pour pouvoir bénéficier de l'abattement prévu par la disposition en cause, les acquéreurs relevant de ces deux catégories se sont engagés à respecter la condition d'installation de leur résidence principale dans le bien dans les deux ans de l'enregistrement et la condition de maintien de cette résidence dans la Région de Bruxelles-Capitale durant une période de cinq ans. Contrairement à ce que soutient le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, ils se trouvent donc dans des situations comparables.

B.4.2. La force majeure constitue une cause générale d'exonération en droit fiscal, de sorte que le redevable qui prouve que le non-respect des délais prescrits pour la réalisation d'une condition à laquelle est subordonné le bénéfice d'un avantage est dû à la survenance d'un cas de force majeure est en principe exonéré du remboursement de l'avantage. Lorsque le législateur ordonnancier entend déroger à ce principe général de droit selon lequel la rigueur de

la loi peut être tempérée en cas de force majeure, il ne peut le faire que dans le respect des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution constitue une application particulière, en matière fiscale, du principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.4.3. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.5.1. La différence de traitement en cause dépend de la condition qui n'est pas respectée par l'acquéreur du bien immobilier qui a bénéficié de l'abattement prévu à l'article 46*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe applicable dans la Région de Bruxelles-Capitale. L'acquéreur qui, par suite d'un cas de force majeure, n'a pu établir sa résidence principale dans le bien acquis qu'après l'expiration du délai de deux ans n'est pas exonéré du paiement des droits d'enregistrement complémentaires, contrairement à l'acquéreur qui, par suite d'un cas de force majeure, n'a pas pu maintenir sa résidence principale dans la Région de Bruxelles-Capitale pendant cinq ans. Ce critère est objectif.

B.5.2. Ainsi qu'il ressort des travaux préparatoires mentionnés en B.1.4, le législateur ordonnancier entendait, par l'avantage fiscal en cause, encourager les ménages à « revenus moyens », en particulier les jeunes ménages, à s'établir dans la Région de Bruxelles-Capitale. Selon le législateur ordonnancier, l'arrivée de tels ménages dans la Région présente plusieurs avantages, notamment sur le plan fiscal et financier.

Ainsi, il ressort des travaux préparatoires précités que le législateur ordonnancier a estimé que, de cette manière, la capacité fiscale de la population serait augmentée et que des revenus fiscaux supplémentaires seraient donc générés. À cet égard, il a été renvoyé aux additionnels communaux à l'impôt des personnes physiques, ainsi qu'aux différents impôts régionaux auxquels le public cible visé serait assujéti s'il s'établissait dans la Région de Bruxelles-Capitale. La condition selon laquelle l'acquéreur du bien immobilier doit maintenir sa résidence principale dans la Région pendant au moins cinq ans est susceptible de contribuer à la réalisation d'un tel objectif. Pour que l'acquéreur apporte une contribution substantielle dans le cadre des impôts qui sont perçus sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale, il faut en effet qu'il reste assujéti à ces impôts pendant une période suffisamment longue.

Les travaux préparatoires renvoient en outre à la nécessité d'encourager les rénovations d'habitations dans certains quartiers et d'améliorer l'environnement urbain, ainsi que de lutter contre l'inoccupation et l'abandon, la spéculation immobilière devant, corrélativement, être évitée. La circonstance que l'acquéreur ne doit pas s'installer immédiatement dans le bien immobilier, mais qu'il dispose pour ce faire d'une période de deux ans, est liée à cet objectif. Partant, l'acquéreur dispose effectivement d'un délai raisonnable pour effectuer les travaux de rénovation nécessaires et est, corrélativement, incité à ne pas tarder inutilement.

B.6.1. Eu égard à ces objectifs, il n'est pas justifié de permettre l'exonération du paiement des droits d'enregistrement complémentaires lorsqu'il n'est pas satisfait à la condition de maintien de la résidence principale dans la Région durant les cinq années qui suivent l'enregistrement en raison d'un cas de force majeure mais de ne pas permettre cette même exonération lorsque, pour le même motif, il n'est satisfait à la condition d'établissement de la résidence principale dans le bien acquis qu'au-delà du délai prescrit de deux ans.

B.6.2. Contrairement à ce que soutiennent le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale et le Conseil des ministres, la circonstance que les deux conditions envisagées doivent nécessairement être remplies de manière successive et que la troisième serait donc accessoire par rapport à la deuxième ne permet pas de considérer que la différence de traitement en cause repose sur un critère pertinent. En effet, lorsque, comme en l'espèce, c'est en raison du

dépassement du délai qu'il n'est pas satisfait à la condition d'installation de la résidence dans le bien acquis dans les deux ans, il est tout à fait possible que les deux conditions soient, *in fine*, remplies, fût-ce tardivement. Lorsque la condition d'installation de la résidence principale dans le bien acquis est remplie au-delà du délai prescrit et qu'il est ensuite satisfait à la condition de maintien de la résidence durant cinq années, l'objectif poursuivi par la disposition en cause est plus certainement atteint que lorsqu'il n'est pas satisfait à la troisième condition parce que l'acquéreur a quitté la Région de Bruxelles-Capitale.

B.6.3. Enfin, l'obligation d'acquitter les droits d'enregistrement complémentaires sur le montant correspondant à l'abattement alors que le dépassement du délai prescrit pour l'installation de la résidence principale dans le bien acquis est dû à la survenance d'un cas de force majeure produit des effets disproportionnés pour l'acquéreur qui n'a pas pu prévoir ce montant supplémentaire dans le calcul de son budget relatif à l'acquisition et, le cas échéant, à la rénovation du bien concerné.

B.7. L'article 46*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, tel qu'il était applicable dans la Région de Bruxelles-Capitale en 2009, n'est pas compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que les acquéreurs qui, pour cause de force majeure, ne peuvent établir leur résidence principale dans l'immeuble acquis qu'après l'expiration du délai de deux ans suivant l'enregistrement ne sont pas exonérés de l'obligation de payer les droits d'enregistrement complémentaires.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 46bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, tel qu'il était applicable dans la Région de Bruxelles-Capitale en 2009, viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que les acquéreurs qui, pour cause de force majeure, ne peuvent établir leur résidence principale dans l'immeuble acquis qu'après l'expiration du délai de deux ans suivant l'enregistrement ne sont pas exonérés de l'obligation de payer les droits d'enregistrement complémentaires.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 29 septembre 2022.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

P. Nihoul