

I. INTRODUCTION

I.1.

La problématique de l'évaluation des immeubles en matière fiscale intéresse particulièrement les quatre types d'impôts suivants:

- les droits de succession;
- les droits d'enregistrement;
- la Taxe sur la Valeur Ajoutée;
- et enfin, les Impôts sur les Revenus.

I.2.

Avant d'entamer l'examen de cette question, il nous paraît important de rappeler que la Belgique ne connaît pas d'impôt sur la fortune à proprement parler, au contraire d'autres pays européens (Allemagne, Pays-Bas, Luxembourg, Suisse). Au lendemain de la deuxième guerre mondiale, une loi du 17 octobre 1945 avait bien établi un impôt sur la fortune de 5%, mais cette cotisation fût exceptionnelle et fût rapidement abrogée. La Belgique ne perçoit qu'un impôt sur le transfert de la fortune (les droits de succession). Sous la forme de la taxation dans le cadre des impôts sur les revenus d'un revenu cadastral imputé à chaque immeuble, un impôt qui dans son effet peut être assimilé à un impôt sur la fortune a toutefois été introduit (voir infra).

I.3. Définition des impôts concernés

I.3.a. *Les droits de succession*

En Belgique, il est perçu:¹

- un *droit de succession* sur tous les biens, déduction faite des dettes, délaissés par le défunt qui a son domicile dans le pays, sauf imputation à concurrence

* Avocat, Associé Loeff Claeys Verbeke; Assistant à la K.U. Leuven. L'auteur tient à remercier Monsieur Laurent Collon, collaborateur chez Loeff Claeys Verbeke, pour sa précieuse collaboration.

¹ Code des droits de succession (Code Succ.), Art. 1.

de l'impôt dû en Belgique du droit similaire payé pour les immeubles situés à l'étranger dans l'état de la situation desdits immeubles;

- un *droit de mutation* par décès sur la valeur des immeubles situés en Belgique, délaissés par le défunt qui n'était pas habitant du royaume, sans déduction des dettes.

1.3.b. Les droits d'enregistrement

L'enregistrement est une formalité qui consiste dans la copie, l'analyse ou la mention d'un acte écrit, par le receveur de l'enregistrement, dans un registre à ce destiné, ou sur tout autre support déterminé par le Roi.

Cette formalité donne lieu à la perception d'un impôt dénommé droit d'enregistrement.²

La Code des droits d'enregistrement énumère en ses articles 19 et suivants les actes qui sont obligatoirement soumis à cette formalité;

Parmi eux:

- les actes translatifs ou déclaratifs de propriété ou d'usufruit d'immeubles sis en Belgique;³
- les actes portant bail, sous-bail ou cession de bail d'immeubles situés en Belgique;⁴
- les actes contenant apport de biens immeubles à des sociétés possédant la personnalité juridique et qui ont soit leur siège de direction effective en Belgique, soit leur siège statutaire en Belgique et leur siège de direction effective hors du territoire des Etats membres de la C.E.E.⁵

1.3.c. La T.V.A.

La Taxe sur la Valeur Ajoutée a pour objet:

- les livraisons de biens et les prestations de services effectuées en Belgique par des assujettis dans le cadre de leur activité professionnelle;
- les importations de biens en Belgique.⁶

Quant aux immeubles seules les livraisons de bâtiments neufs en Belgique sont soumises à la T.V.A., à l'exclusion des terrains.⁷

² Code des droits d'enregistrement (Code Enr.), Art. 1.

³ Code Enr., Art. 19, 2°.

⁴ Code Enr., Art. 19, 3°.

⁵ Code Enr., Art. 19, 5°.

⁶ Code T.V.A., Art. 1 à 3.

⁷ Code T.V.A., Art. 9, § 3.

I.3.d. Les impôts sur les revenus

Les impôts sur les revenus se subdivisent en quatre catégories:⁸

1. un impôt sur le revenu global des habitants du royaume, dénommé impôt des personnes physiques;
2. un impôt sur le revenu global des personnes morales qui ont leur siège effectif en Belgique et qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, dénommé impôt des sociétés;
3. un impôt sur les revenus des propriétés foncières et sur les revenus et produits des capitaux et biens immobiliers des personnes morales de droit belge non visées au 2., dénommé impôt des personnes morales;
4. un impôt sur les revenus réalisés ou recueillis en Belgique par des non-habitants du royaume et des sociétés étrangères, dénommé impôt des non-résidents.

Pour ces quatre catégories, les revenus et les plus-values réalisées sur des immeubles sis en Belgique sont pris en considération.

Les revenus d'immeubles sis à l'étranger ne rentrent en ligne de compte que pour les trois premières catégories.

II. CRITÈRES LÉGISLATIFS PROPRES À DÉTERMINER L'ASSIETTE DE L'IMPÔT SUR LES BIENS IMMOBILIERS

II.1. Les droits de succession

II.1.a. Aux termes de l'Article 19, alinéa 1 du Code des droits de succession, „la valeur imposable des biens composants l'actif de la succession d'un habitant du royaume et des immeubles assujettis au droit de mutation par décès est la *valeur vénale au jour du décès*, à estimer par les déclarants”.

La valeur vénale est la valeur marchande du bien, le prix que la généralité des amateurs offrirait. Il est fait abstraction des éléments purement personnels au défunt ou aux héritiers. En revanche, il est tenu compte de tous les éléments objectifs qui exercent une influence effective sur la valeur vénale.⁹

II.1.b. En ce qui concerne plus particulièrement les immeubles situés sur le territoire belge, la valeur vénale est, en règle, déterminée par la comparaison avec les prix obtenus lors des ventes de biens voisins de même nature. La détermination de la valeur vénale est essentiellement une appréciation de fait; elle doit être effectuée d'après la nature, la situation et l'importance du bien au décès.¹⁰

II.1.c. Comme nous venons de le voir, la valeur vénale est déterminée à la date de décès. Il faut négliger, dans la fixation de la valeur, tous les faits

⁸ Code des Impôts sur les Revenus (C.I.R.), Art. 1.

⁹ Weyts, L., *Notarieel fiscaal recht, Deel 2, De aangifte van de nalatenschap*. Kluwer Rechtswetenschappen, 1986, p. 90 et les références reprises par cet auteur.

¹⁰ Baugniet J., Genin A., Renard-Declairfayt M., de Levai G., „*Répertoire notarial*”, T. XV, p. 548 et s.

postérieurs à cette date. Mais la détermination de la valeur vénale à un moment donné suppose l'appréciation de l'influence que peuvent avoir à l'avenir les circonstances dans lesquelles le bien se trouve au décès. En d'autres termes, pour déterminer la valeur vénale au jour de décès, les personnes qui y procèdent peuvent être amenées à supputer les chances d'augmentation de sa valeur dans un futur relativement proche.

Ainsi, par exemple, pour l'évaluation d'un terrain, on tiendra compte de la plus ou moins grande probabilité de voir se développer la bâtisse dans la rue où il est situé.¹¹

II.1.d. En matière de droits de succession, la règle d'évaluation des biens immobiliers n'est pas affectée par le fait que ceux-ci donnent lieu à une subvention financière des pouvoirs publics ou non. C'est toujours la valeur vénale qui est d'application; valeur vénale qui dans certains cas pourrait être influencée par les caractéristiques particulières de l'immeuble.

Ceci dit, le Code prévoit toute une série d'exemptions et de réductions de l'impôt successoral, dans le détail desquelles nous ne jugeons pas utile de rentrer dans le cadre du présent rapport.

II.1.e. En ce qui concerne l'évaluation des titres immobiliers plus couramment appelés „certificats immobiliers”, il faut distinguer selon qu'ils sont cotés en bourse ou non.

Dans la première hypothèse, ils sont estimés d'après le pris courant mensuel publié par ordre du gouvernement; le prix courant à employer est celui qui a été publié dans le mois qui suit le décès.¹²

Dans la seconde hypothèse, la base de perception du droit de succession consiste dans la valeur vénale au jour du décès. La situation est la même pour les parts dans les sociétés de personnes.¹³

II.1.f. L'évaluation des *immeubles sis à l'étranger* se fait selon trois règles principales.¹⁴

- *en principe*, le droit de succession est perçu sur la base de la valeur vénale des immeubles sis à l'étranger, telle qu'elle résulte d'actes et documents incontestables (par exemple, un procès-verbal de l'expertise faite contradictoirement avec l'Administration étrangère),
- à défaut d'actes ou documents, ils sont évalués en multipliant le produit annuel des biens ou le prix des baux courants par 20 pour les propriétés bâties et par 30 pour les propriétés non bâties, sans distraction des charges imposées au locataire,
- la valeur déclarée des immeubles sis à l'étranger ne peut jamais être inférieure à celle qui a servi de base pour la perception de l'impôt étranger.

De fait, il est souvent fait référence à la valeur qui a servi de base pour la perception de l'impôt étranger. Ainsi il se dégage en pratique (avec confirmation dans la loi) une règle du type “home country rule” (voir ci-dessous).

¹¹ Baugniet J., Genin A., Renard-Declairfayt M., de Levai G., „*Op. Cit.*”, T. XV, p. 551; Weys L., *o.c.*, p. 91.

¹² Code Succ., Art. 21, III.

¹³ Baugniet J., Genin A., Renard-Declairfayt M., de Levai G., „*Op. Cit.*”, T. XV, p. 569.

¹⁴ Code Enr., Art. 19 et 21, I.

II.1.g. Finalement, pour l'application du droit de mutation par décès la valeur des immeubles situés en Belgique qui sont délaissés par un défunt qui n'était pas habitant du royaume est égale à la valeur vénale au jour du décès.¹⁵

II.2. Les droits d'enregistrement

II.2. a. *Les actes translatifs ou déclaratifs de propriété ou d'usufruit d'immeubles situés en Belgique*

II.2.a.1. Le droit est liquidé:

En ce qui concerne les ventes, sur le montant du prix et des charges stipulées; en ce qui concerne les échanges, sur la valeur conventionnelle des biens compris dans l'une des prestations, en ayant égard à celle qui donnerait lieu au droit le plus élevé si toutes deux étaient consenties moyennant un prix en argent fixé d'après cette valeur;

en ce qui concerne les autres conventions translatives, sur la valeur conventionnelle de la contre-prestation stipulée à charge de l'acquéreur de l'immeuble.¹⁶

Toutefois, la base imposable ne peut, en aucun cas, être inférieure à la *valeur vénale* des immeubles transmis.¹⁷

En principe donc, les droits se liquident sur la valeur conventionnelle de l'immeuble (y compris les charges imposées à l'acheteur et sous déduction des avantages qui lui sont consentis), sans que celle-ci puisse être inférieure à la valeur vénale de cet immeuble, telle qu'elle a été définie dans la section relative aux droits de succession. Par la valeur vénale on entend la valeur marchande objective obtenue en cas de vente sous des conditions normales;¹⁸ il est tenu compte des éléments qui influencent la valeur dans le sens positif tel que le potentiel de développement futur, ou de manière négative telle que l'existence d'un contrat de bail à ferme désavantageux. Les considérations subjectives ne sont pas prises en compte.¹⁹

Il est important de noter que la Cour de cassation a dans un cas concret admis que la valeur vénale d'un immeuble puisse être supérieure au prix payé par un acheteur dans le cadre d'une vente publique. Il ne peut en effet pas être exclu qu'en raison de circonstances particulières ou d'une situation du marché particulière la valeur marchande objective soit supérieure au prix payé dans le cas d'une vente publique.²⁰ Il faut bien convenir que le texte de la loi permet que, même

¹⁵ Succ. Art., 21.I.

¹⁶ Code des droits d'enregistrement, Art. 45.

¹⁷ Code Enr., Art. 46.

¹⁸ Werdefroy, F., T.Not., 1950, p. 1 et suiv.

¹⁹ Weyts, L., *Notarieel Fiskaal Recht, Deel I, De notariële akten*, Kluwer Rechtswetenschappen, Antwerpen, 1989, p. 129.

²⁰ Cass., 17 december 1987, J.T., 1988, 190; voyez pour une discussion intéressante de ce problème: Deblauwe, R., *Overzicht van rechtspraak inzake registratie- en successierechten: 1984-1987*, T.F.R., 1989, p. 53 et 62.

en cas de vente publique, la procédure de l'expertise de contrôle (voir ci-après) puisse être exigée.

La thèse suivant laquelle une vente publique permet toujours de déterminer la valeur du marché nous semble peu convaincante. Bien que le but d'une vente publique soit d'obtenir un „juste prix”, il faut reconnaître que dans des circonstances bien particulières ce but peut ne pas être atteint. Or, selon nous la procédure de l'expertise de contrôle ne s'impose que dans les cas où il peut être prouvé ou présumé que le déroulement de la vente publique (nombre et identité des personnes présentes, particularités locales, ...) n'a pas permis au „marché” de s'exprimer quant à la valeur de l'immeuble. En l'absence d'indications suffisamment claires en ce sens, le prix obtenu en vente publique ne devrait pas pouvoir être écarté pour la simple raison d'une soi-disant baisse temporaire du niveau des prix dans la région. Une sous-évaluation en raison du moment de la vente ne peut pas être prise en considération si elle est générale. Elle ne peut servir de base à une procédure d'expertise de contrôle que dans la mesure où les raisons sont spécifiques au bien individuel (telles que accroissement de valeur dans un futur proche en raison de travaux d'aménagement du voisinage, etc.).²¹

Des règles spéciales d'évaluation extrêmement détaillées concernent l'usufruit et la nue-propriété d'un immeuble. Nous n'entrerons pas dans le détail. Il suffit de noter qu'une base d'imposition minimale forfaitaire est déterminée par la multiplication de la valeur locative fixée forfaitairement à 4% de la valeur vénale en pleine propriété, par un coefficient déterminé en fonction de l'âge de l'usufruitier (le coefficient applicable est repris dans un barème forfaitaire introduit par le code même).²²

Des règles forfaitaires similaires sont d'application pour la valorisation d'un droit d'usufruit temporaire.

II.2.a.2. L'évaluation des biens immobiliers n'est pas affectée par le fait qu'ils donnent ou non lieu à une subvention financière de la part des autorités. Cependant, il existe toute une série d'exemptions et de réductions des droits d'enregistrement.²³

II.2.a.3. L'évaluation n'est pas non plus affectée par le fait que la vente est ou non une opération commerciale courante. Cependant, le taux des droits perçus sont réduits en cas de vente de l'immeuble à des personnes faisant profession d'acheter des immeubles en vue de la revente.²⁴

II.2.a.4. Il n'existe aucune règle particulière d'évaluation des monuments historiques ou oeuvres d'art à des fins de perception des droits d'enregistrement.

II.2.a.5. Les ventes de certificats immobiliers ne sont pas soumises aux droits d'enregistrement.

²¹ Il est incertain, bien qu'à mon avis probable, que l'arrêt de la Cour de cassation du 17 décembre 1987 ait mis fin à la controverse en cette matière. En effet, un jugement du Tribunal d'Anvers du 7 mars 1988, auquel fait référence Rik Deblauwe dans son analyse précitée, n'a pas suivi l'enseignement de la Cour de cassation, et ceci sans que l'administration ne se soit pourvue en cassation contre ce jugement, apparemment en raison de l'intérêt financier limité de l'affaire.

²² Code Enr., Art. 47.

²³ Code Enr., Art. 51 et s.

²⁴ Code Enr., Art. 52 et s.

II.2.b. Les actes portant bail, sous-bail ou cession de bail d'immeubles situés en Belgique

La base imposable est déterminée comme suit²⁵

- en cas de bail à durée limitée, par le montant cumulé des loyers et des charges imposées au preneur pour toute la durée du bail;
- en cas de bail à vie ou à durée indéterminée, par une somme égale à dix fois le loyer et les charges annuelles, sans que cette somme puisse être inférieure au montant cumulé des loyers et des charges imposés au preneur pour la durée minimum prévue dans l'acte de bail;
- en cas de cession de bail, le montant ou la valeur des prestations éventuellement stipulés au profit du cédant est ajouté à la base de perception déterminée au moment de la cession sur base des règles qui précèdent.²⁶

II.2.C. Les apports d'immeubles en société en contrepartie de droits sociaux

II.2.C.1. La base imposable est déterminée en tenant compte de la valeur des droits sociaux attribués en contrepartie des apports, sans qu'elle puisse être inférieure à la valeur vénale des biens, déduction faite des charges, autres que l'attribution des droits sociaux, supportées par la société.²⁷

II.2.C.2.

Aucune règle particulière d'évaluation n'est prévue. A nouveau, ce sont plutôt des exemptions et des réductions de droit qui sont applicables.

II.3. La T.V.A.

II.3.a. Les seuls biens immeubles soumis au Code de la T.V.A. sont les bâtiments neufs, c'est-à-dire ceux cédés en exécution d'un contrat à titre onéreux, translatif ou déclaratif de propriété ou d'usufruit.

- soit avant leur construction;
- soit en cours de construction;
- soit après la fin de leur construction, mais endéans une certaine échéance.

Encore faut-il, pour qu'ils soient soumis à la T.V.A., qu'ils soient cédés par un assujetti à la T.V.A.²⁸

Dans tous les autres cas, l'opération est soumise aux droits d'enregistrement;

II.3.b. La base d'imposition est égale au *prix de vente* du bâtiment neuf, sans toutefois que cette base puisse être inférieure à la *valeur normale* du bâtiment.²⁹

En cas de transfert d'un immeuble bâti le droit d'enregistrement est toujours

²⁵ Code Enr., Art. 84.

²⁶ Réponse sur Question Parl. Mr. de Clippele du 28 mars 1988, Bull. Q. et Rép., Sénat., 3 mai 1988, p. 143; Rec. Gén. Not., 1988, nr. 23599, p. 266.

²⁷ Code Enr., Art. 119.

²⁸ Code de la T.V.A., Art. 9, § 3.

²⁹ Code T.V.A., Art. 9, § 3, 32, al. 2 et 36, § 1, a.

dû sur la valeur du terrain cédé, la T.V.A. ne grevant que la valeur de construction des bâtiments. En cas de transfert du terrain et des constructions pour un prix unique, le droit d'enregistrement sera calculé sur la valeur marchande du terrain, évaluée au moment du transfert mais en tenant compte de l'état du terrain avant le début des travaux.³⁰ La ventilation du prix unique pro fisco se fait en cas de conflit par le Receveur des Droits d'Enregistrement. Son évaluation sera également suivie en matière de T.V.A. En aucun cas le total de la valeur estimée pour le terrain et pour les constructions ne peut excéder la valeur marchande du bien immobilier total.³¹

L'Article 32, al. 2 du Code de la T.V.A. définit la valeur normale comme étant „représentée par le prix pouvant être obtenu à l'intérieur du pays, (...), au moment où la taxe est due, dans des conditions de pleine concurrence entre un fournisseur et un preneur indépendants, se trouvant au même stade de commercialisation”. De fait, dès lors, il est fait référence à la valeur vénale, de manière semblable qu'en matière de droits d'enregistrement.

II.3.c. Les immeubles non bâtis échappent à l'application de la T.V.A. et sont soumis aux droits d'enregistrement.

II.3.d. L'évaluation des bâtiments neufs n'est nullement affectée par le fait que ceux-ci font l'objet de subventions financières.

Des exemptions de T.V.A. existent cependant en faveur d'Etats étrangers et d'organisations internationales.³²

II.3.e. Comme nous l'avons signalé, pour être soumis à la T.V.A., la cession doit être faite par un assujetti. Celui-ci peut être

- soit un professionnel de la construction, c'est-à-dire une personne dont l'activité habituelle consiste à construire des bâtiments (ou à les faire construire) en vue de les revendre comme bâtiments neufs;³³
- soit un assujetti occasionnel, c'est-à-dire la personne qui, autrement que dans l'exercice d'une activité habituelle, a acquis, construit ou fait construire avec paiement de la T.V.A., un bâtiment en vue de le céder en tant que bâtiment neuf.

Ce constructeur occasionnel n'est alors assujetti que s'il le demande expressément.³⁴

En dehors de ces cas, les transactions privées entre personnes physiques ne sont pas assujettis à la T.V.A.

II.3.f. Les monuments historiques et œuvres d'art ne peuvent être soumis à T.V.A. lorsqu'ils sont cédés, ne pouvant en principe être considérés comme des bâtiments neufs.

II.3.g. Les transferts de bâtiments neufs entre sociétés apparentées ne jouissent d'aucune règle particulière.

³⁰ Code Enr., Art. 159, 8°.

³¹ Code T.V.A., Art. 9, § 3.

³² Code T.V.A., Art. 42, § 3.

³³ Code T.V.A., Art. 8, § 1, al. 1.

³⁴ Code T.V.A., Art. 8, § 2 et 3.

II.3.h. Les cessions de certificats immobiliers ne sont pas soumises à la T.V.A.³⁵

II.4. Les impôts sur les revenus

II.4.a. La détermination de l'assiette des impôts sur les revenus en cas de location d'un bien immobilier ne rentre pas dans le cadre de l'analyse souhaitée par le rapporteur général. Les conséquences en matière d'impôts sur les revenus de l'utilisation par une personne physique ou une société d'un immeuble dont elle est propriétaire, ainsi que du transfert de l'immeuble sont discutées ci-après.

II.4.b. *Le revenu cadastral*

La loi belge attribue à chaque immeuble une valeur locative forfaitaire intitulée revenu cadastral. Le revenu cadastral attribué par l'administration du cadastre à toutes les propriétés bâties ou non bâties sises en Belgique constitue le revenu moyen normal net d'une année (c'est-à-dire la valeur locative moyenne d'une année) sous déduction d'un abattement forfaitaire pour frais et charges. Ce dernier est fixé à 40% pour les immeubles bâtis et à 10% pour les immeubles non bâtis.³⁶ Pour la détermination du revenu cadastral sont pris en considération tous les biens immeubles de par leur nature, immeubles par incorporation ainsi que le matériel et l'outillage immeuble par destination. Le matériel et l'outillage comme immeubles par destination ne sont pris en considération que s'ils sont rattachés physiquement de manière durable à un immeuble par nature ou par incorporation ou si en raison du poids, de la taille, etc., du matériel et de l'outillage, ils sont destinés à rester sur place pour une durée indéterminée.

Il est prévu une péréquation générale des revenus cadastraux tous les dix ans.³⁷ La dernière péréquation générale a eu lieu en 1979, le délai de 10 ans n'étant actuellement pas respecté. Il est constaté dans la-pratique que le revenu cadastral ne reflète que rarement la valeur locative réelle de l'immeuble concerné.

La loi prévoit des règles relativement précises pour la détermination du revenu cadastral. En ce qui concerne les immeubles bâtis la valeur locative normale sert de base. A défaut de valeur locative normale facilement disponible, le revenu cadastral peut être établi par comparaison avec des immeubles bâtis similaires dont le revenu cadastral a été arrêté de manière définitive (sujet aux péréquations périodiques). La loi indique également que si pour une parcelle bâtie il ne se trouve aucune parcelle de référence adéquate, le revenu cadastral doit être calculé en appliquant un taux de 5,3% à la valeur vénale normale de

³⁵ Code T.V.A., Art. 9.

³⁶ Code des Impôts sur les Revenus (C.I.R.), Art. 360; voyez également Dassel, M., Minne, P., „Droit fiscal”, Bruylandt, Bruxelles, 1990, p. 283; Tiberghien, A., Handboek voor Fiskaal Recht, 1989, p. 69.

³⁷ C.I.R., Art. 376.

la parcelle. La valeur normale dans ce cas est déterminée d'après les procédés suivis par les experts en immeubles.

En ce qui concerne les immeubles non bâtis, il est tout d'abord déterminé un revenu locatif net (revenu brut – 10% pour frais d'entretien et de réparation) pour les terres labourables, les prés, les pâtures et les jardins potagers. Ensuite, d'autres types de terrains non bâtis sont assimilés soit à des terres labourables dont le revenu cadastral à l'hectare est le plus élevé dans la commune concernée, soit à des terres labourables dont le revenu cadastral à l'hectare est le moins élevé dans la commune, soit à des jardins potagers dont le revenu cadastral à l'hectare est le plus élevé dans la commune. En ce qui concerne les parcelles boisées, une répartition en trois classes est effectuée. Le revenu cadastral à l'hectare d'une parcelle boisée qui est rangée dans la classe supérieure est égale à la moyenne des revenus cadastraux à l'hectare les moins élevés attribués aux terres labourables de la même commune. Le revenu cadastral à l'hectare des parcelles boisées rangées dans les deuxième et troisième classes est égal respectivement à 60% et à 30% du revenu cadastral à l'hectare déterminé pour les bois de la première classe situés dans la même zone. Finalement, le revenu cadastral des parcs de stationnement en plein air et des terrains à usage commercial ou industriel peut être calculé en appliquant le taux de 5,3% à la valeur vénale normale du terrain. Finalement, pour le matériel et l'outillage, le revenu cadastral est égal à 5,3% de leur valeur d'usage qui lui-même est présumé être égal à 30% de la valeur d'investissement ou de revient à l'état neuf du matériel.

En dehors des péréquations générales auxquelles il a été fait référence ci-dessus, il peut être procédé à une révision extraordinaire des revenus cadastraux des immeubles bâtis et non bâtis situés dans une commune ou dans une zone cadastrale lorsque des fluctuations importantes de la valeur locative des immeubles le justifient. L'initiative pour pareille révision extraordinaire peut être prise soit par le Ministre des Finances, soit par le Bourgmestre de la Commune soit par un groupe de contribuables possédant au moins 1/10ème du nombre total des parcelles dont la révision est envisagée dans la commune concernée. La demande du bourgmestre et des contribuables doit être motivée.

Ensuite, une procédure de révision spéciale du revenu cadastral d'un immeuble bâti spécifique peut être introduite lorsque par suite de circonstances nouvelles et permanentes créées par une force majeure, par des travaux ou mesures ordonnées par une autorité publique ou par le fait de tiers, en dehors de toute modification à l'immeuble, il existe entre le revenu cadastral et la valeur locative normale nette une différence en plus ou en moins de 15% minimum. Pareille révision n'est dès lors pas possible si les différences résultent uniquement de l'évolution générale du marché immobilier.

II.4.C. Taxation de l'immeuble que le propriétaire occupe lui-même

Les personnes physiques qui sont propriétaires d'un immeuble qui n'a pas été donné en location et qui n'est pas affecté à l'exercice d'une activité professionnelle, se voient imposer sur:

- le revenu cadastral de l'immeuble pour les immeubles sis en Belgique;
- la valeur locative nette pour des immeubles situés à l'étranger.

Pour ce qui concerne l'immeuble dont le contribuable est le propriétaire, l'usufruitier, etc. qu'il utilise comme habitation, une immunisation d'un montant de 120.000 FB, augmenté de 10.000 F pour l'épouse et pour toute autre personne à charge, est prévu. Vu le niveau assez bas des revenus cadastraux attribués, il s'avère en pratique que le revenu cadastral de l'habitation du contribuable ne sera de fait pas inclus dans sa base imposable à l'impôt sur les revenus.

Il ne peut toutefois pas être nié que l'ajout à la base imposable du revenu cadastral (ou de la valeur locative nette) d'immeubles non loués, a pour effet de dénaturer l'impôt sur le revenu en un impôt sur le patrimoine immobilier non donné en location. Cette taxe déguisée sur la fortune immobilière non donnée en location constitue sur le plan conceptuel une aberration dans le cadre d'un code des impôts sur les revenus. A ce sujet il est important de constater qu'en cas de location d'un immeuble à une personne physique qui l'utilise à des fins privées, le bailleur personne privée est uniquement imposable sur le revenu cadastral attribué à l'immeuble et non pas sur le loyer réellement perçu. Ainsi, la situation fiscale d'un propriétaire qui n'a pas donné en location et d'un propriétaire qui obtient un loyer périodique d'une personne physique agissant à titre privé, est identique alors que leur situation économique et financière est totalement différente.³⁸

II.4.d. Taxation des plus-values

Dans tous les cas où une plus-value réalisée lors d'un transfert d'un immeuble est taxable, celle-ci est généralement déterminée par la différence entre:

- le prix de revente;
- la valeur d'acquisition diminuée des amortissements ou réductions de valeur fiscalement admis.

Dans ce contexte il convient de noter que les plus-values réalisées par les personnes physiques dans le cadre de la gestion normale de leur patrimoine privé sont exonérées d'impôts sauf en ce qui concerne les plus-values sur immeubles non bâtis réalisés endéans une période de 8 ans après leur acquisition.³⁹

³⁸ Voyez à ce sujet également: Delahaye, A., „Het belastbaarstellen van de eigen woning in de personenbelasting: een fiscale onrechtvaardigheid”, Réflexions offertes à Paul Sibille, p. 395; je dois avouer que l'approche développée par cet auteur me rend perplexe. Il considère en effet que la jouissance en nature d'une demeure privée constitue un revenu réel (bien que pas exprimé en chiffres). Il défend dès lors l'imposabilité en principe en matière des impôts sur les revenus de ce type de revenus. L'auteur n'indique toutefois pas pourquoi l'utilisation privée d'une voiture, d'un tableau, etc. serait, dans son approche, immunisée d'impôt. L'anomalie qu'il croit pouvoir constater en raison de la non-déductibilité des loyers payés par un locataire me semble inexistante du fait que le propriétaire ne peut pas déduire non plus les sommes affectées à l'acquisition de l'immeuble.

³⁹ C.I.R., Art. 67, 7°.

II.4.d.1. Plus-values réalisées dans le cadre de l'exploitation

Le C.I.R. soumet à l'impôt tout accroissement de la valeur des éléments d'actifs affectés à l'exercice d'une activité professionnelle lorsque ces plus-values ont été soit réalisées, soit exprimées dans les comptes, bilans ou inventaires.

La constatation de plus-values se situe essentiellement au niveau du bilan de l'entreprise et des modes d'évaluation utilisés. A cet effet il est important de noter que l'Article 15 de l'A.R. du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises prévoit que le Conseil d'Administration de l'entreprise détermine les règles qui, dans le respect des exigences légales, président aux évaluations. Les dispositions de la loi comptable réfèrent essentiellement aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi.⁴⁰ La valeur d'acquisition sert de base pour l'évaluation en matière comptable et reflète soit le prix d'acquisition, le coût de revient ou la valeur conventionnelle d'apport en société.

Les règles d'évaluation en matière comptable sont en principe suivies en matière fiscale sauf dérogation expresse, ou du moins suffisamment claire, de la loi fiscale.⁴¹

Puisque le bénéfice taxable est basé sur le bénéfice comptable, en matière d'impôts sur les revenus la valeur des immeubles pris en considération sera essentiellement la valeur conventionnelle déterminée entre les parties, soit la valeur comptable déterminée par le Conseil d'Administration. Les possibilités pour l'administration fiscale de remettre en cause la valeur conventionnelle sont limitées à des cas spécifiques tels que la concession d'avantages anormaux ou bénévoles à une société étrangère ou à bénéficiaire dans le chef duquel l'avantage n'est pas imposable,⁴² l'impossibilité de compensation entre des pertes reportables et des avantages anormaux et bénévoles,⁴³ la taxation du dividende déguisé et la non-déductibilité de la partie des amortissements qui se rapporte à un surpris qui est considéré comme une libéralité.

II.4.d.2. Taxation des plus-values sur immeubles non bâtis

Le C.I.R. prévoit comme exception à l'immunisation des plus-values privées réalisées sur des immeubles, la taxation des plus-values réalisées à l'occasion d'une cession à titre onéreux sur des immeubles non bâtis situés en Belgique ou sur certains droits réels portant sur ces immeubles pour autant qu'il s'agisse de biens acquis à titre onéreux aliénés dans les huit ans suivant leur acquisition soit de biens acquis par voie de donation entre vifs aliénés dans les 3 ans de la donation et dans les 8 ans de leur acquisition à titre onéreux par le donateur.

⁴⁰ A.R. du 8 octobre 1976, Art. 19.

⁴¹ Rapport au Roi précédent l'A.R. du 8 octobre 1976, Circulaire administrative du 31 mars 1978, n° C.i.R.H.421/290.379, Bull. Bel., 1978, p. 716; voir également Van Crombrugge, S., *Het fiscaal winstbegrip*, in: *Vennootschap en belastingen*, Kluwer Rechtswetenschappen, Antwerpen, III, 3-600.

⁴² C.I.R., Art. 24.

⁴³ C.I.R., Art. 53 et 114.

Pour la détermination de la plus-value taxable, l'Article 69bis C.I.R. prend comme base de calcul le prix de cession du bien ou, si elle lui est supérieure, la valeur vénale qui a servi de base à la perception du *droit d'enregistrement*.

Ainsi, la loi réfère explicitement à la détermination de la valeur en matière de droit d'enregistrement pour la détermination de l'assiette en matière d'impôts sur les revenus. L'élément particulier dans cette référence est le fait que dans une bonne partie des cas le droit d'enregistrement est liquidé sur une valeur déterminée en accord entre l'acquéreur du bien et le receveur de l'enregistrement. Or cette évaluation sert de base à la détermination de l'assiette en matière des impôts sur les revenus dans le chef du vendeur.

Les conséquences parfois étonnantes de cette situation pratique ont certainement été à la base de l'arrêt de la Cour de cassation du 30 octobre 1987 qui enseigne que l'évaluation d'un immeuble dans le cadre des droits d'enregistrement ne peut pas être opposée au vendeur en matière d'impôts sur les revenus lorsqu'elle résulte d'un simple accord entre l'acheteur et le receveur et qu'il existe des indications du caractère arbitraire de cette évaluation. Cette décision, bien pratique, va à l'encontre de la lettre de la loi et permet dans des cas extrêmes de dévier de la référence aux droits d'enregistrement. Dans l'arrêt *a quo*, la Cour d'appel de Bruxelles avait soutenu qu'il est toujours possible en matière d'impôts sur les revenus de rechercher si le Receveur de l'Enregistrement a agi de façon légale. Une évaluation totalement déraisonnable n'étant pas légale, la Cour a cru pouvoir déroger de l'évaluation en matière de droits d'enregistrement. Il en découle que la dérogation à la valeur en matière de droits d'enregistrement ne pourra se faire que dans des cas extrêmes où il est rendu évident que le Receveur des droits d'enregistrement est intervenu de manière tout à fait arbitraire.

II.4.e. Les certificats fonciers sont évalués à leur valeur d'acquisition, celle-ci comprenant outre le prix d'achat, les frais accessoires, frais de bourse, commissions, courtages,⁴⁴

II.4.f. Pour ce qui concerne les immeubles sis à l'étranger, seules les plus-values réalisées dans le cadre d'une exploitation professionnelle (ou par une personne physique de manière spéculative) sont prises en considération pour la détermination de l'assiette de l'impôt des revenus belges. Aucune règle d'évaluation particulière n'est d'application.

Ils font l'objet de réduction de valeur en cas de moins-value ou de dépréciation durables, justifiées par la situation, la rentabilité ou les perspectives de l'entreprise;⁴⁵

De même, en cas d'excédent certain et durable de leur valeur par rapport à leur valeur comptable, ils font l'objet d'une réévaluation.⁴⁶

⁴⁴ A.R. du 8 octobre 1976, Art. 20-21.

⁴⁵ A.R. du 8 octobre 1976, Art. 29, § 2.

⁴⁶ A.R. du 8 octobre 1976, Art. 34.

III. APPLICATION DES CRITÈRES D'ÉVALUATION EN CE QUI CONCERNE
LES DIVERS IMPÔTS SUR LES BIENS IMMOBILIERS

III.1. Les droits de succession

III.1.a. Personnes responsables de l'application des critères d'évaluation

III.1.a.1. La valeur vénale des biens composant l'actif de la succession d'un habitant du royaume et des immeubles assujettis au droit de mutation par décès est la valeur vénale au jour de décès, à estimer par les déclarants.⁴⁷

En cas de décès d'un habitant du royaume, l'obligation de déclarer incombe aux héritiers, légataires et donataires universels.⁴⁸

En cas de décès d'un non-habitant du royaume, l'obligation de déclarer incombe à celui ou ceux qui recueillent des immeubles situés en Belgique, quel que soit leur titre.⁴⁹

III.1.a.2. Les héritiers, légataires et donataires universels et, en général, toutes les personnes tenues au dépôt d'une déclaration de succession peuvent, avant déclaration et au plus tard avant l'expiration du délai de dépôt, demander qu'il soit procédé, à leur frais, à l'évaluation de tout ou partie des biens successoraux se trouvant en Belgique et qui doivent ou peuvent être déclarés pour leur valeur vénale. L'estimation est définitive et sert de base à la liquidation de l'impôt.⁵⁰

Les déclarants peuvent donc, lors de l'évaluation des immeubles successoraux belges, recourir aux services d'un expert de leur choix.

Le but de ce recours est d'éviter, dans la mesure du possible, une contestation de la valeur de l'immeuble par l'Administration et, partant, un accroissement d'impôt à payer et des amendes.⁵¹

III.1.a.3. L'Administration peut cependant, en vue d'établir l'insuffisance d'évaluation des biens successoraux, et donc des immeubles, avoir recours à tous les moyens de droit commun, sauf le serment.⁵²

Plus particulièrement, elle peut, en ce qui concerne les immeubles se trouvant sur le territoire national, recourir à l'expertise de contrôle, moyennant certaines conditions de forme.⁵³

Cette évaluation détermine la valeur vénale du bien au point de vue de la perception de l'impôt.⁵⁴

⁴⁷ Code Succ., Art. 19, al. 1.

⁴⁸ Code Succ., Art. 38, 1^o, al. 1.

⁴⁹ Code Succ., Art. 38, 2^o, al. 1.

⁵⁰ Code Succ., Art. 20.

⁵¹ Code Succ., Art. 127.

⁵² Code Succ., Art. 105.

⁵³ Code Succ., Art. 111 et s.

⁵⁴ Code Succ., Art. 119.

III.1.b. Recours du contribuable

Au cas où l'Administration recourt à la procédure d'expertise de contrôle décrite au point précédent, aucun recours n'est possible quant à la décision des experts. Toutefois, les deux parties ont le droit de demander la nullité de l'expertise pour contravention à la loi, pour erreur matérielle ou pour violation des formes substantielles. L'action est portée devant les tribunaux ordinaires.⁵⁵

III.2. Les droits d'enregistrement

III.2.a. Personnes responsables de l'application des critères d'évaluation

III.2.a.1. Ce sont les parties qui procèdent à l'évaluation des immeubles. Dans le cas où la base imposable ne peut être inférieure à la valeur vénale des immeubles, celle-ci est déterminée par les parties au contrat.

III.2.a.2. Bien que la possibilité ne soit pas prévue par la loi, au contraire de la matière des droits de succession, les parties peuvent recourir à un expert pour déterminer cette valeur vénale.

III.2.a.3. Dans tous les cas où le critère d'évaluation est la contrepartie payée par le co-contractant (prix, loyers, droits sociaux), le contribuable est, nous l'avons vu, obligé de déclarer cette contrepartie, sous peine de sanctions fiscales et/ou pénales.⁵⁶

III.2.a.4. L'Administration est habilitée à prouver par toutes voies de droit, à l'exception du serment, toute insuffisance de prix énoncé ou de la valeur déclarée.⁵⁷

Elle aura plus particulièrement recours à l'expertise de contrôle, dont la procédure est similaire à celle étudiée dans le chapitre consacré aux droits de succession.⁵⁸

III.2.b. Recours du contribuable

Nous renvoyons également à ce qui a été dit à propos des droits de succession.⁵⁹

⁵⁵ Code Succ., Art. 120.

⁵⁶ Code Enr., Art. 201 et s.

⁵⁷ Code Enr., Art. 185.

⁵⁸ Code Enr., Art. 189 et s.

⁵⁹ Code Enr., Art. 199.

III.3. La T.V.A.

III.3.a. Personnes responsables de l'application des critères d'évaluation

III.3.a.1. Il appartient aux parties d'estimer la valeur normale du bâtiment neuf en tant que base minimale de perception.

III.3.a.2. Il leur est loisible de faire appel aux services d'un expert pour fixer cette valeur et éviter ainsi, dans la mesure du possible, tout ennui avec l'Administration.

III.3.a.3. La T.V.A. étant en principe perçue sur le prix payé par l'acquéreur, ce prix doit être communiqué à l'Administration sous peine d'amendes pénales et fiscales.⁶⁰

III.3.a.4. L'Administration peut prouver par toutes voies de droit, sauf le serment, l'insuffisance d'estimation.⁶¹

Tout comme dans les deux matières étudiées plus haut, elle peut recourir à une expertise de contrôle pour fixer la valeur normale du bâtiment.⁶²

III.3.b. Recours du contribuable

Nous nous référons à ce qui a été dit a propos des droits de succession.⁶³

III.4. Les impôts sur le revenu

III.4.a. Personnes responsables de l'application des critères d'évaluation

III.4.a.1. C'est l'Administration du Cadastre, division du Ministère des Finances distincte de l'Administration des Contributions directes, qui est chargée d'attribuer un revenu cadastral à toutes les propriétés, bâties ou non, sises en Belgique.⁶⁴

III.4.a.2. Ce revenu est fixé sur la base des valeurs locatives normales nettes à l'époque de référence dans la commune (voir supra).

III.4.b. Recours du contribuable

L'Administration du cadastre notifie le revenu cadastral au contribuable.⁶⁵

Le contribuable peut alors réclamer contre ce revenu cadastral, et ce, dans les deux mois de la notification, au contrôleur du cadastre indiqué dans la notification.⁶⁶

⁶⁰ Code T.V.A., Art. 70 et s.

⁶¹ Code T.V.A., Art. 59, § 1.

⁶² Code T.V.A., Art. 59, § 2; A.R. n° 15 du 3 juin 1970.

⁶³ A.R. n° 15, du 3 juin 1970, Art. 12.

⁶⁴ C.I.R., Art. 361.

⁶⁵ C.I.R., Art. 384.

⁶⁶ C.I.R., Art. 386 et 388.

Sous peine de nullité, la réclamation doit mentionner le revenu que le réclamant oppose à celui qui a été attribué à son immeuble.⁶⁷

Cette réclamation est alors instruite par le contrôleur du cadastre. Si celui-ci n'arrive pas à un accord avec le contribuable, ce désaccord est soumis à un arbitrage.⁶⁸

A moins que le contrôleur et le contribuable ne s'accordent sur le choix de l'arbitre, le premier nommé adresse requête au juge de paix qui désigne un ou trois arbitres.⁶⁹

Ceux-ci dressent rapport dans lequel ils énoncent leur avis de manière raisonnée avec justification à l'appui.⁷⁰

L'évaluation donnée par les arbitres détermine le revenu cadastral.⁷¹

Leur décision n'est susceptible d'aucun recours, sauf le pouvoir du juge de paix d'en prononcer la nullité en cas de violation de la loi ou des formes substantielles.⁷²

IV. PROBLÈMES NATIONAUX ET INTERNATIONAUX DE COORDINATION DES ÉVALUATIONS IMMOBILIÈRES

IV.1. Problèmes nationaux

IV.1.a. Comme nous avons eu l'occasion de l'apercevoir, il existe plusieurs critères d'évaluation des immeubles dans les différents impôts applicables

Récapitulons:

- droits de succession: *la valeur vénale de l'immeuble* au jour de décès.
- droits d'enregistrement: la contrepartie conventionnelle de la cession, location ou apport en société de l'immeuble, avec, dans le 1er et 3ième cas, une base minimale de perceptions: *la valeur vénale de l'immeuble*.
- T.V.A.: le prix du bâtiment neuf, sans que la base de perception puisse être inférieure à *la valeur normale de l'immeuble*.
- les impôts sur le revenu: *le revenu cadastral des immeubles*, et *le prix conventionnel* de cession avec, dans certains cas, référence à la valeur retenue en matière de droits d'enregistrement dans la mesure où celle-ci est supérieure au prix de cession.

IV.1.b. Nous pouvons classer les impôts en deux grandes catégories

- *Les impôts frappant la circulation des biens* (impôts indirects); les droits de succession, les droits d'enregistrement, la T.V.A. Ces trois impôts sont unis

⁶⁷ C.I.R., Art. 388, 3°.

⁶⁸ C.I.R., Art. 390-391.

⁶⁹ A.R. du 10 octobre 1979, Art. 10.

⁷⁰ A.R. du 10 octobre 1979, Art. 15.

⁷¹ A.R. du 10 octobre 1979, Art. 16.

⁷² A.R. du 10 octobre 1979, Art. 18.

par un critère d'évaluation immobilière constant: la valeur vénale (ou normale) de l'immeuble.

- *Les impôts sur les revenus* (impôts directs): le revenu cadastral, la valeur conventionnelle.

Nous pouvons constater qu'en matière d'impôts indirects les règles d'évaluation sont quasi identiques. Les règles utilisées en matière d'impôts sur les revenus afin de déterminer le montant de la plus-value imposable se distinguent des règles en matière d'impôts indirects par la prépondérance accordée à la valeur conventionnelle (sauf possibilités de dérogations limitées). Le lien entre les impôts indirects et les impôts directs est prévu uniquement en ce qui concerne les plus-values réalisées sur des immeubles non bâtis par des personnes privées.

Il me semble que les principes de base des impôts directs et des impôts indirects sont suffisamment distincts pour permettre l'application de modes d'évaluation différents.

En effet, les impôts indirects constituent une taxe sur la circulation des biens immobiliers et sont dès lors calculés sur la valeur vénale de ces biens au moment du transfert. Les impôts sur les revenus tendent à frapper le revenu ou le bénéficiaire qui pour le contribuable concerné découle du transfert et se réfère dès lors, à juste titre, essentiellement à la valeur de la contrepartie obtenue par celui-ci. Nous sommes dès lors d'avis qu'aucune harmonisation ne s'impose entre les règles d'évaluation en matière d'impôts indirects et les règles d'évaluation en matière d'impôts directs.

IV.1.c. Conclusions en matière d'harmonisation internationale

Une harmonisation au niveau international s'impose dans tous les cas où une divergence entre les régimes nationaux risque d'entraîner des situations de double imposition, de non-imposition, de transfert artificiel vers un certain pays ou dans la mesure où les divergences constituent des entraves à l'internationalisation d'opérations.

Vu le rattachement immuable des actifs immeubles à un pays déterminé, une harmonisation internationale des modes d'évaluation en matière des impôts indirects n'est bien évidemment pas à exclure, mais ne devrait pas constituer un objectif d'une importance essentielle.

Il nous semble que, *de lege ferenda*, une approche basée sur une règle du type „home country rule” devrait permettre d'éviter des situations de double imposition ou de non imposition non souhaitées par les législations nationales. La double imposition ne peut en effet être totalement exclue qu'en attribuant le pouvoir de taxation pour les différents impôts à un seul Etat.

Pareille „home country rule” aurait pour effet qu'en matière d'immeubles sis à l'étranger, la valeur de l'immeuble prise en considération pour l'application de l'impôt similaire étranger, le serait également dans l'Etat tiers appelé à reprendre la valeur de l'immeuble dans une base imposable.